



UNIVERSIDAD DE LA RIOJA

TRABAJO FIN DE ESTUDIOS

Título

El sistema tributario español: su justificación y evolución normativa.

Autor/es

AMAIA BAIGORRI SEVILLA

Director/es

MARÍA REYES LORENTE ANTOÑANZAS

Facultad

Facultad de Ciencias Empresariales

Titulación

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Departamento

ECONOMÍA Y EMPRESA

Curso académico

2017-18



El sistema tributario español: su justificación y evolución normativa., de AMAIA
BAIGORRI SEVILLA

(publicada por la Universidad de La Rioja) se difunde bajo una Licencia Creative
Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Unported.

Permisos que vayan más allá de lo cubierto por esta licencia pueden solicitarse a los
titulares del copyright.

© El autor, 2018

© Universidad de La Rioja, 2018

publicaciones.unirioja.es

E-mail: publicaciones@unirioja.es



FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

**El sistema tributario español: su justificación y
evolución normativa.**

**The Spanish tax system: justification and normative
evolution.**

Autor: D./D^a. Amaia Baigorri Sevilla

Tutor/es: Prof. D./D^a. M^a Reyes Lorente Antoñanzas

CURSO ACADÉMICO 2017-2018

ÍNDICE

RESUMEN / ABSTRACT	5
1. INTRODUCCIÓN	6
2. LA IMPORTANCIA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL GASTO PÚBLICO ESPAÑOL	7
2.1. El gasto público y sus principales fuentes de financiación	7
2.2. Los ingresos tributarios.....	12
2.2.1. Evolución de los ingresos tributarios totales.....	12
2.2.2. Evolución de los ingresos tributarios por entes territoriales.....	15
2.2.3. Evolución de las principales figuras impositivas.....	17
3. REFORMAS FISCALES ELABORADAS ENTRE 1963 Y 2015.....	21
3.1. Período comprendido entre los años 1963 y 1977.....	21
3.2. Período comprendido entre los años 1977 y 1985.....	26
3.3. Hacia la nueva Ley 58/2003 General Tributaria.....	34
3.4. La Modificación Parcial de la LGT del 2003 a través la Ley 34/2015.....	37
4. CONCLUSIONES	42
BIBLIOGRAFÍA	45

ÍNDICE DE TABLAS, GRÁFICOS Y FIGURAS

TABLAS

Tabla 1. Evolución del gasto público dell Estado, CCAA y CCL.....	8
Tabla 2. Ingresos tributarios totales por entes institucionales.....	13
Tabla 3. Principales medidas adoptadas a partir de la reforma de 1977.....	24
Tabla 4. Modificaciones introducidas en el período entre 1977 y 1985.....	28
Tabla 5. Modificaciones introducidas por la Ley 10/1985.....	29
Tabla 6. Principales objetivos de la Ley 58/2003 General Tributaria	36
Tabla 7. Principales objetivos a alcanzar mediante la Ley 34/2015.....	39

GRÁFICOS

Gráfico 1. Evolución del Ingreso Público y el Gasto Público	11
Gráfico 2. Evolución de los ingresos tributarios por entes territoriales	15
G6ráfico 3. Evolución de los ingresos tributarios por principales figuras impositivas.....	17

FIGURAS

Figura 1. Principales fuentes de financiación de los gastos públicos.....	10
Figura 2. Cuadro impositivo resultante de la reforma de 1964.....	23
Figura 3. Cuadro impositivo resultante de la reforma de 1977.....	26
Figura 4. Cuadro impositivo resultante de la reforma de 1985.....	30
Figura 5. Cuadro Impositivo de las Haciendas Locales derivado de la Ley 39/1988.....	31
Figura 6. Cuadro Imposición Especial derivado de la Ley 38/1992.....	33

ABREVIATURAS

AAPP: Administraciones Públicas

CCAA: Comunidades Autónomas

CEE: Comunidad Económica Europea

CCLL: Corporaciones Locales

IIEE: Impuestos Especiales

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

PGE: Presupuestos Generales del Estado

RESUMEN

La economía española se ha enfrentado a profundos cambios a lo largo de la historia, debido principalmente a las graves crisis económicas que ha sufrido nuestro país así como a los importantes cambios sociales que han tenido lugar en el mismo. Es por ello, por lo que se han tenido que adoptar numerosas medidas enfocadas a la recuperación económica y al progreso general del país.

Dentro de estas medidas, la política fiscal ha representado un papel fundamental a lo largo de la historia, sabiendo hacer frente y adaptándose a las difíciles situaciones tanto económicas como sociales que se han venido planteando. De esta manera y debido a la importante trascendencia que poseen los cambios que han tenido lugar en el sistema tributario español, así como la significativa capacidad recaudatoria que representa en la economía de nuestro país, el grueso del presente trabajo se centrará en analizar las distintas modificaciones que han tenido lugar en la estructura del sistema tributario al mismo tiempo que se ofrece una visión global sobre la sustancial capacidad recaudatoria que posee, ya que se trata de un elemento esencial para asegurar el correcto funcionamiento de la economía en su conjunto.

ABSTRACT

The Spanish economy has faced profound changes throughout history, mainly due to the serious economic crises that our country has suffered as well as the important social changes that have taken place along the way. This is why we have had to adopt numerous measures focused on economic recovery and the general progress of the country.

Within these measures, fiscal policy has played a fundamental role throughout history, knowing how to cope with and adapting to the difficult economic and social situations that have arisen. In this way and due to the importance of the changes that have taken place in the Spanish tax system, as well as the significant collection capacity that it represents in the economy of our country, the aim of this project will focus on analyzing the different modifications that have taken place in the structure of the tax system. And, at the same time, a global vision is offered on the substantial collection capacity that it has, since it is an essential element to ensure the correct functioning of the tax system of the economy as a whole.

1. INTRODUCCIÓN

La economía española se ha enfrentado a una grave crisis económica y con ella a un profundo periodo de recesión, caracterizado por una gran incertidumbre, falta de liquidez y financiación y un fuerte descenso del consumo y la inversión, en el que sistema tributario ha representado un papel esencial tanto en la recuperación como en el funcionamiento de nuestra economía. Por ello, y debido a la importancia y repercusión que tiene en el desarrollo de nuestra economía, se considera interesante realizar un análisis exhaustivo sobre la evolución y la historia del marco jurídico tributario, ya que se trata de un elemento clave en el funcionamiento de nuestra sociedad.

De este modo, toda persona que pueda acceder a este contenido será capaz de adquirir un conocimiento más detallado, a partir del cual pueda entender de manera más especializada el papel que juega el funcionamiento de nuestro sistema tributario, tanto para lograr una mejor distribución del ingreso y gasto público, como para fomentar la eficiencia económica.

En concreto, este trabajo pretende asentar ciertos conocimientos adquiridos en asignaturas como Hacienda Pública y Sistema Fiscal así como Planificación Fiscal, al mismo tiempo que procura dar una perspectiva mucho más amplia sobre la evolución que ha tenido lugar en el ámbito de la fiscalidad a lo largo de la historia más reciente de nuestro país.

En consecuencia, el principal objetivo del presente trabajo es ofrecer una visión clara sobre el sistema tributario español atendiendo a su historia y evolución, así como de las principales fuentes de recaudación del mismo. Estas cuestiones, de antemano pueden resultar bastante tediosas, por lo que se suavizará el análisis jurídico del tema.

El gasto público y el ingreso público son dos instrumentos fundamentales de política económica mediante los cuales el Estado satisface las necesidades de los ciudadanos. Por lo tanto, resulta conveniente realizar un breve estudio previo a partir del cual podamos observar cómo han evolucionado tanto el gasto público como la fuente con la que éste se financia, es decir, el ingreso público.

Los ingresos tributarios, son la principal fuente de financiación con la que cuenta el estado y el componente fundamental para hacer frente a los gastos cada vez mayores a los que se enfrenta nuestra sociedad, debido principalmente al gran envejecimiento de la población y a la escasa tasa de natalidad, así como al fuerte incremento de los gastos en pensiones y desempleo. Por ello, se efectuará un análisis más detallado sobre la evolución que han sufrido los mismos durante el periodo comprendido entre el año 2005 y el año 2017 y cómo han podido influir en la situación del país.

En primer lugar, se realizará un análisis de la recaudación global obtenida por los ingresos tributarios, seguido de un estudio más detallado a partir del cual se analizará la evolución del mismo por principales entes territoriales, es decir, qué parte de estos ingresos han sido obtenidos por el Estado, cual por las Comunidades Autónomas (CCAA) y cuanto por las Corporaciones Locales (CCLL) y se concretará con el análisis de las principales figuras impositivas que lo

componen.

Posteriormente, resulta interesante tener en cuenta que el concepto de sistema tributario que poseemos en la actualidad es el resultado de un profundo proceso de reformas llevado a cabo a lo largo de la historia tributaria de nuestro país. Como el período a analizar puede comprender numerosos años, a partir de este proyecto se presentan cuáles han sido los principales cambios que han tenido lugar en el sistema tributario español, desde el año 1963, año de la promulgación de la primera Ley General Tributaria (LGT) en España.

Así, el presente documento quedará estructurado en tres secciones. En primer lugar y de forma sucinta, se expondrá la situación y evolución general del gasto e ingreso público, haciendo un mayor hincapié en aquella parte de los ingresos procedentes del ámbito tributario y llevando a cabo un análisis mucho más detallado de los mismos.

A continuación, se realizará un estudio exhaustivo de los principales cambios y reformas que han tenido lugar en el sistema tributario español, desde 1963 con la promulgación de la primera LGT, que sentó las bases del Sistema Tributario actual, para concluir con la última reforma de la LGT llevada a cabo en el año 2015.

Por último, el trabajo se finaliza con la elaboración de una serie de conclusiones a partir de las cuales se pretende dar respuesta a los objetivos planteados, al mismo tiempo que se ofrece una opinión personal sobre el estudio realizado, así como las posibles medidas que podrían adoptarse a partir del mismo.

2. LA IMPORTANCIA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN EL GASTO PÚBLICO ESPAÑOL

En este apartado se analiza de una manera global cuál ha sido la evolución sufrida por el gasto público y los ingresos tributarios en el período comprendido entre 2005 y 2017, al ser parte justificativa de la elaboración y modificación de la normativa tributaria.

2.1. El gasto público y sus principales fuentes de financiación

El gasto público representa uno de los elementos importantes dentro de la economía de un país. Se trata del uso que hace un determinado país de los recursos públicos para cubrir las necesidades colectivas de sus ciudadanos entre las que se encuentran partidas como la sanidad, educación, cultura, seguridad, defensa, pensiones...

Tabla 1: Evolución del gasto público del Estado, las CCAA y las CCLL en Millones de euros.

PERÍODO	GASTOS DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL	GASTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	GASTOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES	SUMA GASTOS
2005	163.730	135.076	54.694	353.500
2006	178.752	147.396	61.090	387.238
2007	193.719	161.430	69.618	424.767
2008	207.667	178.897	72.076	458.640
2009	241.962	188.233	76.302	506.497
2010	222.761	188.102	76.613	487.476
2011	216.803	193.495	73.103	483.401
2012	268.319	191.235	61.547	521.101
2013	232.412	164.336	60.731	457.479
2014	225.483	164.727	62.835	453.045
2015 (P)	222.931	170.943	65.317	459.191
2016 (P)	219.890	167.834	64.533	452.257

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de Gastos Consolidados por subsectores del INE.

Durante los cinco primeros años del análisis (2005-2009), el gasto público total sufrió un fuerte incremento, pasando de los 353.500 millones de euros a los 506.497 millones. De manera más detallada, algo muy similar ocurre con la evolución del gasto tanto de la Administración central, de las CCAA y las CCLL. El gasto de la Administración Central sufre en el mismo periodo de tiempo un incremento del 47,8% pasando de 163.730 millones de euros recaudado en el año 2005 a los 241.962 millones en el año 2009. Por otro lado, el incremento experimentado por las CCAA fue algo menor, alcanzando los 188.233 millones lo que supuso un incremento de la cifra gastada en el 2005 de 53.157 millones de euros. Y por último, el gasto realizado por las CCLL, también experimentó un fuerte aumento llegando a superar casi en un 40% la cifra gastada en el año 2005. En el año 2009 se sufrieron gravemente las consecuencias de la crisis económica iniciada a mediados del año 2007.

Como podemos observar, el periodo que comprende los años 2010 y 2011 se caracteriza por un descenso del gasto total. En el año 2010 el gasto se redujo en 19.021 millones de euros, y en el año 2011 se volvió a reducir en 4.435 millones, alcanzando la cifra de 483.041 millones de euros. Sin embargo, este descenso no se prolongó en el tiempo ya que en el año 2012 tuvo lugar un fuerte incremento en el gasto público total que hizo que se alcanzase la cifra de gasto más alta del periodo analizado (2005-2016). Este incremento de 37.700 millones de euros fue debido, principalmente, al fuerte incremento del gasto de la Administración Central que incrementó su gasto en 51.516 millones, a diferencia de las CCAA y CCLL que redujeron su nivel de gasto.

A partir de ese momento, y durante los últimos cuatro años analizados la cifra de gasto ha ido

reduciéndose paulatinamente. En el año 2013 tuvo lugar el descenso más brusco del gasto público, viéndose reducido en 12,2% y pasando de los 521.101 millones de euros del año 2012 a 457.479 millones en el año 2013. En el último año disponible (2016), la cifra provisional es la mínima de gasto desde el año 2008 con 452.257 millones de euros.

Hay que tener en cuenta, que con el estallido de la crisis el gasto público en nuestro país aumentó de forma mucho más considerable que el del resto de países de la Unión Europea (Maqueda, 2018). Conforme a los datos obtenidos de los Presupuestos Generales del Estado¹ (PGE), este fuerte incremento del gasto se debió principalmente a los fuertes aumentos que se produjeron en aquellas partidas que se encontraban fuertemente relacionadas con la crisis y el empeoramiento de la economía, entre las que se encuentran las pensiones, el desempleo y la deuda pública.

En primer lugar, uno de los gastos que se ha visto más incrementado son las pensiones, debido principalmente al gran envejecimiento de la población que sufre nuestro país, al aumento de la esperanza de vida y al incremento de los jubilados. El gasto en las pensiones pasó de los 79.221 millones de euros en el año 2005 a los 139.647 millones en el año 2017, lo que supuso un incremento del 76,30% en los trece años del análisis¹.

Por otro lado, otra de las partidas más importante dentro del presupuesto de gasto es el desempleo debido al gran aumento de la tasa de paro que se ha vivido en el país y a la grave situación económica el gasto en desempleo de ha visto incrementado entre 2005 y 2017 en un 44,37%. Y por último, otro de los gastos que mayor importancia representa es la deuda pública debido al incremento tanto del nivel de deuda como de los tipos de interés.

La primera pregunta que nos puede surgir una vez analizada la evolución sufrida por el gasto público en algo más de la última década, así como cuales han sido las principales partidas que han hecho que el nivel de gasto en nuestro país se vea incrementado de una manera tan drástica, es de dónde proceden los recursos necesarios con los que el Estado en general hace frente a las necesidades de gasto de nuestro país.

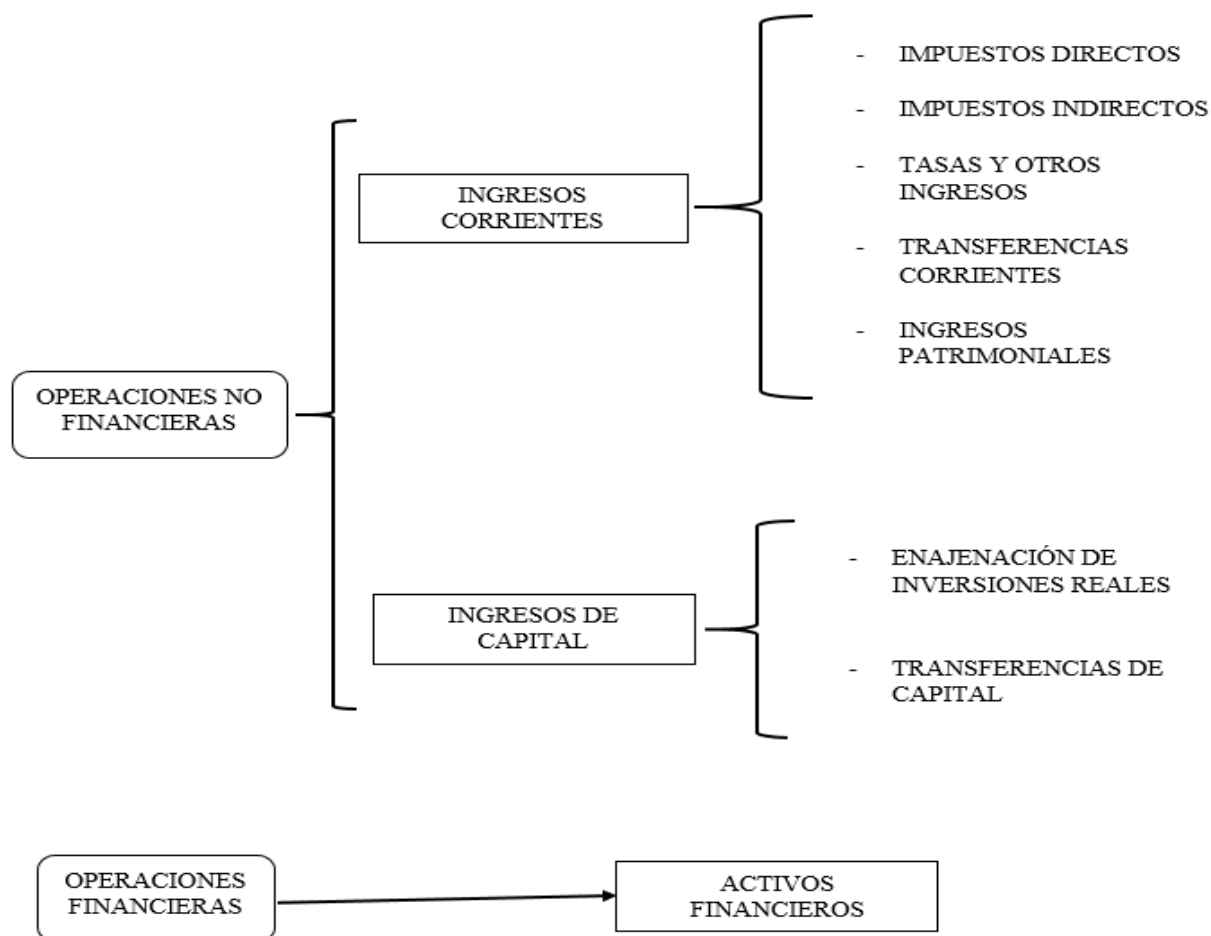
De este modo, debemos destacar que la fuente originaria de recursos con los que Estado es capaz de hacer frente a estos gastos, es la sociedad, y más concretamente los ciudadanos. Tal y como afirma la Agencia Tributaria² en su página web todos y cada uno de los ciudadanos tenemos la responsabilidad de contribuir a financiar los gastos del Estado, en la medida en que éste establezca dicha contribución.

Con el objetivo de realizar un análisis más exhaustivo, podríamos afirmar que las principales fuentes de financiación pública provienen de operaciones financieras y operaciones no financieras, que se subdividen en distintos conceptos tal y como aparece en la siguiente figura.

¹ Presupuestos Generales del Estado 2005-2017.

² <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion>

Figura 1: Principales fuentes de financiación de los gastos públicos.



Fuente: Elaboración propia a partir de la estructuración de los Presupuestos Generales del Estado.

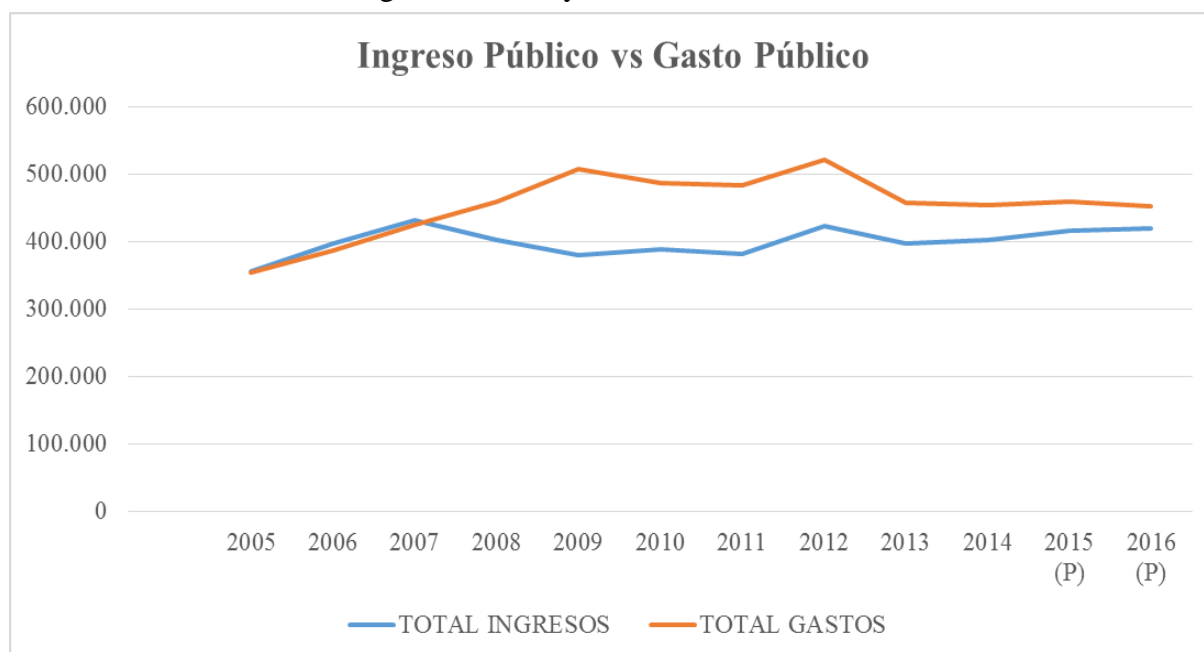
A pesar de que el gasto público pueda ser financiado a partir de todas las fuentes señaladas en la Figura 1, debemos recalcar que, tal y como analizaremos más adelante, la principal fuente de ingresos públicos son los tributos; es decir, la parte de la recaudación que proviene tanto de los impuestos directos, indirectos como de las tasas y otras contribuciones.

Concretamente, en el periodo comprendido entre el año 2005 y el 2016 la importancia que tienen los ingresos tributarios en el total de ingresos públicos ha venido oscilando entre el 59% y el 70% de la recaudación según los datos de ingresos y gastos consolidados de las Administraciones Públicas (AAPP) disponibles en el INE. El peso máximo relativo se alcanzó en el año 2007, mientras que el mínimo se dio en el año 2012. Por lo tanto, y debido a la gran importancia que tienen este tipo de ingresos en la financiación de la economía española, en la siguiente sección se llevará a cabo un detallado análisis sobre cuál ha sido la evolución de los mismos.

Sin embargo, y antes de adentrarnos en el análisis de los ingresos tributarios, debemos tener

presente que no necesariamente el gasto público tiene porqué concordar con el nivel de ingresos públicos que el Estado obtiene. Es decir, cuando no se da este equilibrio entre ingresos y gastos, pueden tener lugar dos situaciones: superávit (cuando los ingresos públicos superan a la cifra de gasto público) o déficit (cuando el gasto público supera a la cifra de ingresos).

Gráfico 1: Evolución del Ingreso Público y el Gasto Público.



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Ingresos y Gastos Consolidados por subsectores del INE.

Como podemos apreciar durante los primeros años del análisis, España se caracterizaba por ser un país con superávit público. Este hecho, el cual desgraciadamente no ha vuelto a tener lugar, se dio en los años previos a la grave crisis económica que ha venido sufriendo nuestro país, concretamente entre los años 2005 y 2007 cuando la economía española se encontraba en pleno desarrollo y auge económico.

Sin embargo, esta situación empeoró a partir del estallido de la crisis en el año 2007, la cual tuvo grandes repercusiones en la economía general del país. Durante los años 2008 y 2009, años de gran recesión para la economía española, el nivel de gasto público se disparó alcanzando en el año 2009 una cifra de gasto superior en un 19% a la incurrida en el año 2007. El incremento del gasto que se experimentó durante estos dos años hizo que la situación cambiase, y la economía española pasase de un superávit público mantenido durante los tres años anteriores (conforme a la serie analizada desde 2005) a un déficit público superior al 14% en el año 2008 y que alcanzó el 33% en el año 2009; es decir, en dicho año por cada euro que se ingresaba se gastaba 1,33 euros, este hecho fue debido principalmente al fuerte incremento del gasto de la Administración Central el cual fue acompañado de una gran reducción de los ingresos.

Como podemos observar, la situación posterior no mejoró en gran medida. A pesar de que la cifra máxima de déficit público alcanzada en nuestro país tuvo lugar en el año 2009, éste se ha ido manteniendo hasta la actualidad. El gasto público se mantuvo en un nivel bastante constante durante el trienio siguiente a 2009, rondando los 490.000 millones de euros y alcanzando el

límite máximo conocido en el año 2012.

No fue hasta el año 2013, cuando el nivel de déficit público experimentó una importante caída, en torno al 8%. Se pasó de un gasto de 521.101 millones de euros en el año 2012 a 457.479 millones en el año 2013; es decir, se redujo en un 12,2% el gasto público. El gasto público continuó reduciéndose un año más, experimentando una leve caída de casi el 1% en el año 2014, ubicando el nivel de déficit público en torno al 13%.

Sin embargo, durante los años 2015 y 2016, el déficit público continuó minorándose pero no precisamente porque el gasto público si hubiese reducido, sino porque los ingresos públicos sufrieron un incremento mucho más fuerte que el que había tenido lugar años atrás.

Como conclusión, podríamos decir que la necesaria reducción del déficit público que ha tenido lugar durante la última década se debieron principalmente y durante los primeros años posteriores al estallido de la crisis a la gran reducción del gasto público que se llevó a cabo, ya que como podemos observar en el Gráfico 1 durante ese período el nivel de ingresos tiende a mantenerse sin experimentar grandes oscilaciones. Sin embargo, a partir del año 2013, los ingresos públicos han experimentado un incremento más pronunciado a pesar de que el gasto público tiende a estancarse.

2.2. Los Ingresos Tributarios

Tal y como hemos mencionado anteriormente, la principal fuente de ingresos con la que cuenta nuestro país provienen del ámbito tributario y más concretamente de los impuestos; por ello resulta conveniente realizar un detenido análisis de la evolución sufrida por los mismos.

En esta sección se destaca la importancia que este tipo de ingresos tiene en nuestra economía, y se estudia detenidamente cuáles son sus principales fuentes de procedencia. Se ha determinado como periodo de análisis el comprendido entre el año 2005 y el año 2017, ya que engloba trece años en los que tienen lugar importantes hechos en la historia económica de nuestro país y resulta interesante analizar cómo los mismos han podido afectar a la evolución de los ingresos tributarios.

Esta sección se estructura en tres partes: en primer lugar se realizará un análisis de la evolución sufrida por los ingresos tributarios totales durante el período mencionado; en segundo lugar, se especificará que parte del total de ingresos ha sido obtenida por el Estado, cual por las CCAA y cual por CCLL, así como su evolución; y por último, se llevará a cabo un estudio más detallado sobre cómo han ido evolucionando los principales figuras impositivas en este periodo.

2.2.1. Evolución de los Ingresos Tributarios totales entre 2005 y 2017

En primer lugar, y en esta primera parte se pretende dar una visión global sobre cuál ha sido la evolución sufrida por el conjunto de ingresos tributarios que ha venido obteniendo nuestro país

desde el año 2005 hasta prácticamente la actualidad. A través de la Tabla 2, podemos observar la cifra exacta recaudada cada uno de los años, lo que nos facilitará su análisis.

Durante el primer trienio del período analizado la economía española se encontraba en pleno auge. Se trataba de una economía muy competitiva a nivel internacional, la cual estaba experimentando un fuerte crecimiento económico animado por el aumento de la renta de las familias y con él de la demanda interna, el gran incremento de la inversión, una tasa de empleo muy baja debida a la gran capacidad de crear empleo que poseía nuestro país, así como un nivel de inflación moderado (Viaña, 2018).

Tabla 2: Ingresos tributarios totales por entes institucionales en millones de euros.

PERÍODO	ADMINISTRACIÓN CENTRAL	COMUNIDADES AUTÓNOMAS	CORPORACIONES LOCALES	SUMA TOTAL
2005	115.847	43.617	1.241	160.705
2006	130.127	47.827	1.426	179.380
2007	146.271	52.858	1.548	200.676
2008	114.083	57.622	1.748	173.453
2009	83.601	58.623	1.799	144.023
2010	111.824	46.264	1.448	159.536
2011	88.905	71.363	1.492	161.760
2012	76.464	90.846	1.256	168.567
2013	98.870	68.480	1.498	168.847
2014	103.124	70.375	1.488	174.987
2015	108.847	71.542	1.620	182.009
2016	106.187	78.346	1.715	186.249
2017	105.571	86.565	1.814	193.951

Fuente: Elaboración propia a partir de los Informes Anuales de recaudación de la Agencia Tributaria.

El éxito económico que se vivía en el país se puede ver claramente reflejado en la favorable evolución de los ingresos tributarios en el mismo período. En el año 2005 pasaron a alcanzar los 160.705 millones de euros, incrementándose en el año 2006 en 19.080 millones, y alcanzando la cifra más alta recaudada hasta la actualidad en el año 2007 con 200.676 millones, la cual ha sido imposible de obtener de nuevo.

Sin embargo, el éxito experimentado por la economía española durante estos años muy pronto llegó a su fin. La grave crisis económica que sufrió nuestro país, la cual tuvo su origen en el año 2007, tuvo una grave repercusión tanto en la economía en su conjunto como en los niveles de recaudación tributaria de los sucesivos ejercicios. Deteniéndonos a observar la evolución de los ingresos tributarios, a partir del año 2007, año en el que alcanzó su nivel máximo recaudatorio, nos podemos cerciorar del grave deterioro económico que sufrió nuestra economía durante los años 2008 y 2009. Durante estos dos años la recaudación tributaria se desplomó, reduciéndose un 13,6% en el año 2008, lo que supuso una pérdida de recaudación de 27.233 millones de euros y un 17% en 2009, lo que supuso una minoración de 29.2430 millones de euros respecto al año

anterior. Ambos años fueron duramente perjudicados por el inesperado deterioro que sufrió nuestra economía, después de un largo período de crecimiento sostenido, y que se prolongó hasta mediados del año 2009 debido a la elevada incertidumbre, el estancamiento del comercio, la escasa inversión tanto nacional como internacional, así como la drástica caída del consumo y la grave crisis que se estaba sufriendo a nivel internacional³. Es por ello que durante el año 2009 se fueron adoptando una serie de medidas económicas que favorecieron el aumento de las exportaciones, la mejora del consumo y de la inversión; lo que dio lugar a unos meses de recuperación que se prolongaron hasta mediados de 2010, a pesar de la grave situación económica que seguía sufriendo el país. Esta mínima mejora se puede ver reflejada también en los ingresos obtenidos en el año 2010, los cuales aumentaron en casi un 10,8% respecto al año 2009, lo que se traduce en un aumento de 15.513 millones de euros.

Sin embargo, la economía volvió a contraerse durante los últimos meses del ejercicio 2011. La demanda interna y las ventas de las empresas se vieron ampliamente reducidas, se produjo una gran caída de la actividad lo que dio lugar a una enorme pérdida de puestos de trabajo y un fuerte incremento en los precios (García, 2011). Como consecuencia de esto, se pusieron en marcha una serie de medidas de refuerzo fiscal destinadas a incrementar los niveles de recaudación. De esta forma, y gracias a las medidas adoptadas, los ingresos tributarios obtenidos en el año 2011 ascendieron a 161.760 millones de euros lo que supuso un incremento del 1,4% respecto al año anterior.

Durante los dos ejercicios posteriores (2012 y 2013), los ingresos tributarios se vieron incrementados a causa principalmente de las medidas normativas aprobadas durante esos años y en ejercicios anteriores; las cuales tuvieron grandes efectos en los niveles de recaudación de los mismos. En el año 2012, se logró incrementar la recaudación tributaria en un 4,2% respecto al año anterior, alcanzando los 168.567 millones de euros. Sin embargo, el incremento que tuvo lugar un año más tarde, en el año 2013, no fue tan pronunciado, incrementándose la recaudación en 280 millones de euros frente al 2012, debido al fuerte declive que sufrían tanto la renta como el consumo.

A pesar de que en los últimos años el aumento de la recaudación tributaria se logró gracias a las medidas de consolidación fiscal adoptadas, el entorno económico se caracterizó por una gran mejora de la actividad económica, la cual se convierte en fuente de crecimiento a nivel recaudatorio. Por lo tanto, el año 2014, se convierte en un año de transición, en el que tuvo lugar un aumento de los ingresos tributarios del 3,6% respecto al 2013, alcanzando 174.987 millones de euros, dejando atrás los bajos niveles alcanzados desde el estallido de la crisis y con una positiva visión hacia el futuro, derivados principalmente del aumento de los beneficios empresariales, la creación de empleo y el acelerado aumento de las ganancias patrimoniales⁴.

Posteriormente, en el año 2015 con un entorno económico mucho más favorable y un evidente incremento de la actividad económica y el empleo, los ingresos totales alcanzaron los 182.009

³ Informes Anuales de Recaudación Tributaria 2005,2006, 2007, 2008, 2009 y 2010.

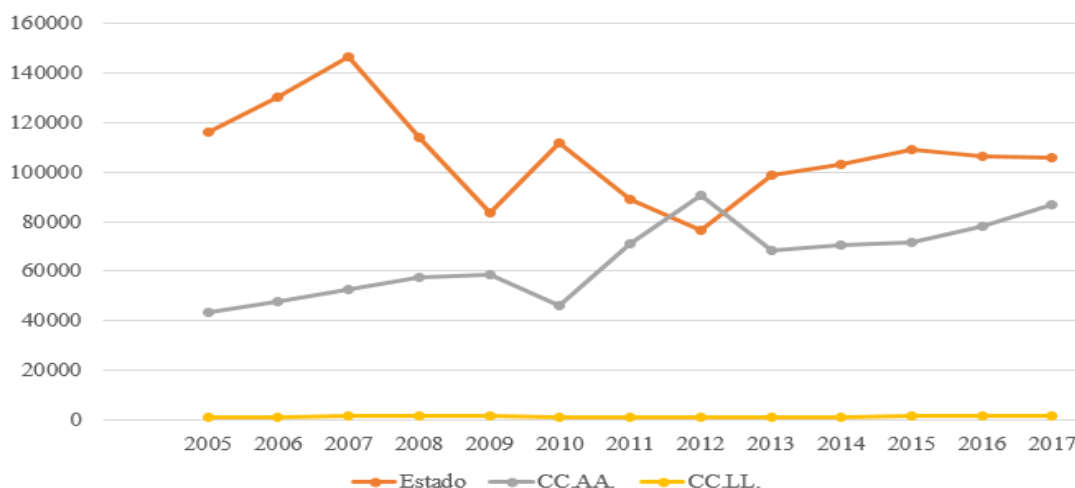
⁴ Informes Anuales de Recaudación Tributaria 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017.

millones de euros superando los del año anterior en un 4%; en el año 2016 se alcanzó un nivel de recaudación de 186.249 millones, representando un crecimiento del 2,3% frente al año 2015; y por último, en el año 2017 llegó a alcanzar los 193.951 millones de euros, convirtiéndose en la cifra más próxima a la máxima recaudación alcanzada en el año 2007⁴.

2.2.2 Evolución de los Ingresos Tributarios por entes territoriales

En el punto anterior se analiza la evolución que han sufrido los ingresos tributarios totales en el periodo comprendido entre el año 2005 y el año 2017. Ahora, puede resultar interesante realizar una distinción clara sobre cuál es la parte de esos ingresos que recibe cada ente institucional. Es decir, qué parte de esos ingresos pertenece al Estado, cuál a las CCAA y cual a las CCLL cuyos datos están recogidos en la Tabla 2.

Gráfico 2: Evolución de los ingresos tributarios por entes territoriales.



Fuente: Elaboración propia a partir de Tablas Agencia Tributaria.

➤ Participación del Estado

Como podemos observar el Estado es la entidad territorial que más tributos ha recaudado a lo largo de este período (2005-2017). El periodo comprendido entre el año 2005 y 2007 se caracteriza por un fuerte incremento de la recaudación, pasando de los 115.847 millones euros recaudados en el año 2005 a los 146.271 millones en el año 2007, lo que supone un incremento de la misma, superior al 26% en sólo dos años y la cifra máxima alcanzada en el periodo a estudiar.

Cabe destacar, que el año 2007 representa un punto y aparte, ya que a partir de ese momento el nivel de recaudación representado por el Estado cae en picado. En el año 2008 los ingresos tributarios del Estado se vieron reducidos en 32.188 millones respecto al año anterior, lo que supone una caída del 22% (cifra muy superior al 13,6% de reducción de los ingresos tributarios totales). Esto puede deberse al fuerte incremento de la participación de las Administraciones Territoriales, las cuales incrementaron sus ingresos en el mismo año en un 9,1% respecto al año

anterior. Sin embargo, fue en el año 2009 cuando se alcanzó la cifra mínima recaudada por el Estado con 83.601 millones de euros.

En el año 2010, la cifra recaudada por el Estado consiguió un aumento considerable alcanzando los 11.824 millones de euros, cifra que se volvió a ver reducida un año después (situándose en los 88.905 millones de euros) y en el siguiente donde se alcanzó la cifra mínima recaudada con 76.464 millones de euros.

Sin embargo, en el año 2013 se produjo de nuevo una fuerte recuperación de la recaudación estatal incrementándose en casi un 30% respecto al año anterior y logrando los 98.870 millones de euros recaudados. A partir de este año, la evolución de la recaudación por parte del Estado no ha sufrido grandes oscilaciones, variando entre cifras próximas a los 105.000 millones de euros, con una cifra máxima en el año 2015 de 108.847 millones.

➤ Participación de las Comunidades Autónomas

En la Tabla 2 y Gráfico 2, podemos observar la recaudación por parte de las CCAA con un ciclo ascendente desde el año inicial del análisis (2005) hasta el año 2009 con 58.623 millones de euros, dando un crecimiento acumulado del 34,4%.

Una de las caídas más pronunciadas del nivel de recaudación llevado a cabo por los Entes Autonómicos tiene lugar un año después, con un descenso de la recaudación de 12.359 millones de euros, lo que supone una pérdida recaudatoria de casi el 21,1% respecto al año anterior.

Sin embargo, tal y como puede observarse en el Gráfico 2, durante los años 2011 y 2012 tiene lugar un importante éxito recaudatorio: llegando casi a duplicar en el año 2012 la cifra recaudada en 2010. En concreto, en el año 2011 se produce un importante incremento de la recaudación del IIS 4,2% respecto al año anterior y es seguido por otro aumento en el año 2012. Este hecho se pudo dar, en parte, por la aprobación de la Ley orgánica 3/2009, a partir de la cual se modificó la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA elevando el porcentaje cedido a las mismas de impuestos como el IRPF, el IVA y ciertos IIEE.

A pesar de la favorable evolución experimentada en el período 2011-2012, en el siguiente año tiene lugar un importante descenso de la recaudación autonómica, representando la caída más fuerte de todo el período analizado con una pérdida de 22.366 millones de euros, con una evolución posterior positiva de la recaudación realizada por los entes autonómicos. Sin embargo, los mayores aumentos no llegaron hasta el año 2016 donde la cifra recaudada alcanzó los 78.346 millones de euros, seguido del 2017 donde se obtuvieron 86.565 millones de euros; hecho que pudo ser debido a la modificación de la LOFCA 8/1980, a partir de la Ley Orgánica 6/2015, con el objetivo de garantizar la adecuada financiación de los servicios sociales.

➤ Participación de las Corporaciones Locales

Con respecto a la cifra recaudada por las CCLL sigue una evolución muy similar durante los 4 primeros años a la llevada a cabo por la CCAA. Entre los años 2005 y 2009 experimenta un incremento de casi el 45%, pasando de recaudar 1.241 millones de euros en el año 2005 a 1.799 millones en el año 2009.

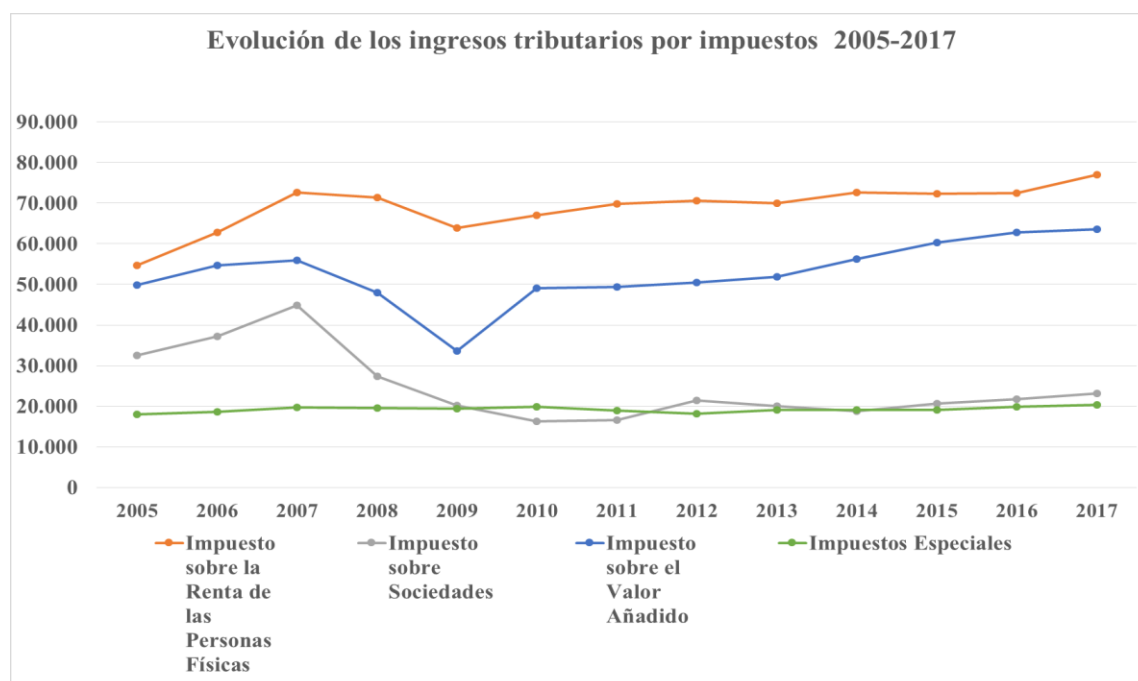
Sin embargo, en 2010 la cifra recaudada por este tipo de entidades sufre la caída más fuerte dentro del período a analizar, con una recaudación de 1.448 millones de euros, lo que se traduce en casi un 20% menos de la cifra del año anterior. Posteriormente, a pesar de la leve mejora que parece experimentar en el año 2011, la recaudación local vuelve a caer un año más tarde un 15,8%, alcanzando una cifra recaudada muy próxima a la obtenida en el año 2005 (en torno a los 1.250 millones de euros).

A partir del 2012, la recaudación por las entidades locales experimenta una evolución muy favorable, incrementándose prácticamente cada año, a excepción del año 2014, en el cual se produce un leve descenso.

2.2.3 Evolución de las principales figuras impositivas

Una vez analizada la evolución en la recaudación global por entes territoriales, merece la pena reflexionar brevemente sobre la evolución de las principales figuras impositivas que integran el sistema tributario. Dentro de la imposición directa se ha considerado interesante analizar dos de los impuestos más representativos: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS). Por otro lado, dentro de las figuras que componen la imposición indirecta se analiza la evolución que ha tenido el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los Impuestos Especiales (IIEE).

Gráfico 3: Evolución de los ingresos tributarios por principales figuras impositivas.



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Tributaria.

Como podemos observar en el Gráfico 3 la evolución sufrida por cada una de las figuras sigue un curso muy similar; sin embargo, puede resultar interesante elaborar un análisis más detallado

de cada uno de estos impuestos.

➤ Evolución del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas.

En el caso del IRPF, los tres primeros años se caracterizan por una subida del nivel recaudación muy pronunciada, pasando de los 54.723 millones de euros en el año 2005 a los 72.614 millones en el año 2007; es decir, en dos años se incrementó un 32,7% la cifra recaudada con este impuesto. Este gran aumento se debe, principalmente, a la mejora de la renta de los hogares, a la expansión de las ganancias patrimoniales, al favorable comportamiento de las rentas y sobre todo al impacto que tuvo la reforma fiscal, a través de la aprobación de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que se verá tratada también en el siguiente apartando de reformas fiscales.

Como podemos observar entre los años 2008 y 2009 la recaudación por medio del IRPF experimenta una importante caída, debido principalmente a la dura situación económica que atravesó el país; es decir, la coyuntura económica hace que tanto las rentas como el número de contribuyentes se reduzcan, lo que deriva en una fuerte caída del IRPF (del 10,5%).

Los siguientes años se caracterizan por representar un crecimiento moderado y sostenido de la recaudación por el impacto normativo de las subidas aprobadas en el impuesto, entre otras cuestiones, a pesar de la negativa evolución que sufrían las rentas de los hogares. En concreto, en el año 2010 se observa un crecimiento de la recaudación en torno al 4,9%, un año después la cifra recaudada alcanza los 69.803 millones de euros, 2.418 millones más que en el año 2010, volviéndose a incrementar en el 2012 cuando alcanzan los 70.169 millones de euros.

Aunque en el año 2013 apenas cayó la recaudación del IRPF (situándose en los 69.951 millones de euros), destaca el incremento de casi el 4% que tuvo lugar en el año siguiente gracias a la recuperación económica, la creación de empleo y el incremento de los beneficios de los empresarios individuales. Sin embargo, durante los últimos cuatro años siguientes la cifra recaudada se ubica en torno a los 72.000 millones de euros,

➤ Evolución del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso del IS la evolución que sigue la recaudación durante los tres primeros años resulta muy similar a la analizada anteriormente con el IRPF. En el año 2005 la cifra recaudada por este impuesto alcanzó los 32.495 millones euros. Los dos años siguientes se caracterizaron por un fuerte crecimiento de la recaudación, llegando en el año 2006 a los 37.208 millones de euros, un 14,5% más que el año anterior y alcanzando en el año 2007, la cifra de máxima de recaudación del período analizado (2005-2017) con 44.823 millones de euros, superando la recaudación del ejercicio anterior en un 20,5%. Este aumento se debe, principalmente, al crecimiento sostenido que estaba teniendo lugar en la economía española, al incremento de las ventas y de los beneficios de las sociedades.

Sin embargo, el año 2008 representa un año crítico para el IS, con un descenso histórico de la recaudación de casi el 40%, es decir, 17.522 millones menos que en el año anterior. Esto fue debido, fundamentalmente, al efecto de las medidas de estímulo fiscal que se llevaron a cabo a través de la Ley 35/2006 anteriormente mencionada y el RDL 2/2008 sobre Medidas de Impulso de la Actividad Económica; debido principalmente a la grave situación económica y financiera que vivía el país, la caída de los beneficios de las empresas, la desaceleración en las ventas y el incremento de los costes. Este ritmo descendiente se prolonga reduciéndose la cifra recaudada en casi un 26,1% en 2009, alcanzando la cifra mínima de recaudación en 2010 (16.198 millones de euros).

Es a partir del año 2011 cuando los ingresos del IS comienzan a incrementarse de forma sostenida, con un 2,5% en 2011 y un 29% en el año 2012, lo que representó la subida más fuerte desde el año 2006. Estos incrementos de la recaudación por el IS se produjeron principalmente gracias a las medidas normativas y de gestión que se llevaron a cabo en ese periodo; aunque seguía estando muy lejos del punto máximo alcanzado en el año 2007.

Los años 2013 y 2014 se caracterizan por un moderado descenso de la recaudación, pasando de los 21.435 millones de euros en el año 2012 a los 18.713 millones en el año 2014; debido a los cambios que se llevaron a cabo en la estructura del impuesto, así como a las modificaciones normativas, entre otras cuestiones.

Las expectativas son favorables, ya que el último trienio se caracteriza por experimentar una evolución muy favorable de la recaudación, pasando de los 20.649 millones de euros en el año 2015 a los 23.143 millones en el 2017. Esta mejora es debida, entre otras causas, a la notable mejora de los beneficios empresariales (lo que tiene consecuencias favorables en la recaudación de estos últimos ejercicios), a los cambios normativos y a las reformas del impuesto que se llevaron a través de la Ley 27/2014 del IS, así como al aumento de los ingresos por inspección tributaria.

➤ Evolución del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con el IVA ocurre algo muy similar a lo señalado en los otros impuestos analizados. Durante los tres primeros años la cifra recaudada va en aumento, hasta alcanzar su máximo en el año 2007 con una recaudación de 55.851 millones de euros, lo que supuso un incremento respecto a 2005 de casi el 12%. Este crecimiento se debe, principalmente, a la favorable situación que vivía la economía española durante el periodo y al creciente aumento del gasto final sujeto al impuesto. Sin embargo, el fuerte deterioro de la coyuntura económica ya se empezó a notar a partir de la segunda mitad del 2007 con una progresiva desaceleración del gasto unida al estancamiento de la renta de los hogares.

Por consiguiente, la cifra recaudada en el año 2008 se vio reducida en un 14% respecto a la de 2007; pero la mayor caída no llegó hasta el año 2009, donde se alcanzó el mínimo recaudado con el IVA (33.567 millones de euros). Durante estos dos años se vivió con gran crudeza la crisis económica sufrida en nuestro país y como se ha podido observar tuvo grandes consecuencias en las figuras impositivas analizadas hasta el momento.

Sin embargo, a partir del importante descenso de la recaudación producido en el 2009, el IVA evoluciona de una manera muy favorable en los años siguientes. En primer lugar, en el año 2010 experimenta un fuerte incremento del nivel de recaudación debido al incremento que se produjo tanto del tipo general (que pasó de un 16% a un 18%), como del tipo reducido (que pasó de un 7% a un 8%), unido al leve incremento del gasto que tuvo lugar; ambos hechos dieron lugar a una recaudación de 49.086 millones de euros, lo que supuso un 46,23% más que el año anterior.

A pesar de que a partir de este momento la recaudación del IVA ha evolucionado de forma muy favorable, no ha vuelto a sufrir un incremento como el que experimentó en el año 2010. En el año 2011 y a pesar de que todos los componentes del gasto evolucionaron desfavorablemente, se incrementó la recaudación, aunque de forma leve y continuó aumentando en los años siguientes, un 2,4% en el año 2012 y en un 2,9% en el año 2013 alcanzando los 51.931 millones de euros; debido, nuevamente, al incremento de los tipos, (se pasó del 8% al 10% en el IVA reducido y del 18% al 21% en el IVA general).

A partir del año 2013 la evolución del IVA se caracteriza por experimentar un avance mucho más favorable que en los años anteriores. Pasa de una cifra recaudada en el año 2014 de 56.174 millones de euros, lo que supuso un incremento del 8,2% respecto al año anterior, a recaudar 63.647 millones en el año 2017, con un crecimiento interanual en el año 2015 y 2016 del 7,4% y del 4,2% respectivamente. Esta favorable evolución se debe principalmente a la subida de los tipos que tuvo lugar entre 2010 y 2012, así como al incremento del gasto final sujeto al impuesto.

➤ Evolución de los Impuestos Especiales

A pesar de que la contribución de esta figura impositiva no es tan fuerte como las estudiadas con anterioridad, resulta interesante analizar la evolución que han sufrido estos impuestos a lo largo de estos más de diez años.

En el año 2005 los ingresos totales por IIEE alcanzaron la cifra de 18.022 millones de euros, lo que supuso un crecimiento del 2,9% respecto al año 2004 debido a que todos sus componentes mostraron un comportamiento muy favorable durante el ejercicio, destacando sobre todo los que tuvieron lugar con el alcohol (6,8%) y con el tabaco (5,6%). El año 2006 los ingresos se incrementaron un 3,2%, seguido de otro incremento en el año 2007 del 6,4% (alcanzando los 19.786 millones).

Sin embargo, la preocupante situación económica también se vio reflejada en consumo de productos sujetos a este tipo de impuestos, lo que dio lugar en el año 2008 a una desaceleración del 1,1% de estos ingresos, seguida de otra caída idéntica en el 2009 producida principalmente por el descenso del consumo de tabaco.

Por el contrario, en el año 2010 parece que se inicia una leve recuperación de la recaudación, incrementándose en un 2,4%; aunque durante los dos años siguientes vuelven a experimentar caídas considerables llegándose a reducir la cifra recaudada en el 2010 en 1.597 millones de euros, en tan solo dos años. Es decir, la cifra de recaudación del año 2012 fue de 18.209 millones de euros, situándose a niveles inferiores a 2006.

Sin embargo, a partir del año 2013 los ingresos por IIEE fueron evolucionando de manera muy favorable, con incrementos interanuales moderados pero constantes, alcanzando la máxima cifra recaudada en el año 2017 con 20.308 millones de euros.

3. REFORMAS FISCALES ELABORADAS ENTRE 1963 Y 2015

En el siguiente apartado se pretende analizar cuáles han sido las principales reformas fiscales llevadas a cabo en el sistema tributario dentro del período comprendido entre el año 1963, año en el que se aprobó la primera Ley General Tributaria (LGT) en nuestro país, y el año 2015, cuando se produce la última modificación de la misma

3.1. Período comprendido entre los años 1963 y el 1977

Entre los años 1963 y 1964 tuvo lugar un importante proceso de reforma tributaria en nuestro país, el cual se llevó a cabo a través de la aprobación de la primera LGT en el año 1963 y de una posterior ley de Reforma del Sistema Tributario en el año 1964. A través de la promulgación de ambas, se pretendió lograr una mayor sistematización tributaria, al mismo que tiempo que se fomentaba la especialización de los cuerpos técnicos de Hacienda.

Por lo tanto, el punto de partida a la hora de comenzar a analizar la evolución que ha ido sufriendo el sistema tributario en España, así como las diferentes reformas que han tenido lugar en el mismo se ubica en diciembre del año 1963. El 28 de diciembre de 1963 tuvo lugar la promulgación de la primera LGT en nuestro país, a partir de la Ley 230/1963, mediante la cual se consiguió enmarcar por primera vez de una forma clara, ordenada y precisa dentro de un mismo texto legal un conjunto muy variado de normas y decretos que habían sido las encargadas de regular la actividad tributaria de nuestro país hasta el momento.

Habían transcurrido muy pocos años desde la última reforma tributaria llevada a cabo, concretamente en el año 1957, y a partir de la cual los niveles de recaudación que obtenía el Estado resultaban muy favorables y suficientes. Por lo que la reforma aprobada el 11 de junio de 1964, por la Ley 41/1964 de Reforma del Sistema Tributario no tenía como objetivo principal incrementar el nivel recaudatorio, sino adecuar el sistema fiscal español a las circunstancias políticas y económicas, elaborando los mecanismos fiscales necesarios para asegurar un crecimiento económico máximo y duradero, fomentando así el desarrollo del país.

A través de la nueva reforma se pretendió también lograr una mayor sistematización y simplificación de la regulación del sistema tributario, ya que hasta entonces cada tributo estaba regulado por leyes muy diversas, lo que complicaba la comprensión de la legislación relativa a cada uno de ellos. Este hecho se hizo factible gracias a la promulgación de la LGT anteriormente mencionada, a través de la cual se trató de simplificar el cuadro de tributos, elaborando una clara regulación para cada uno de ellos con la finalidad de lograr una aplicación más eficaz y una estructuración más justa de su contenido, al mismo tiempo que intentaba alcanzar una distribución más progresiva de la carga tributaria.

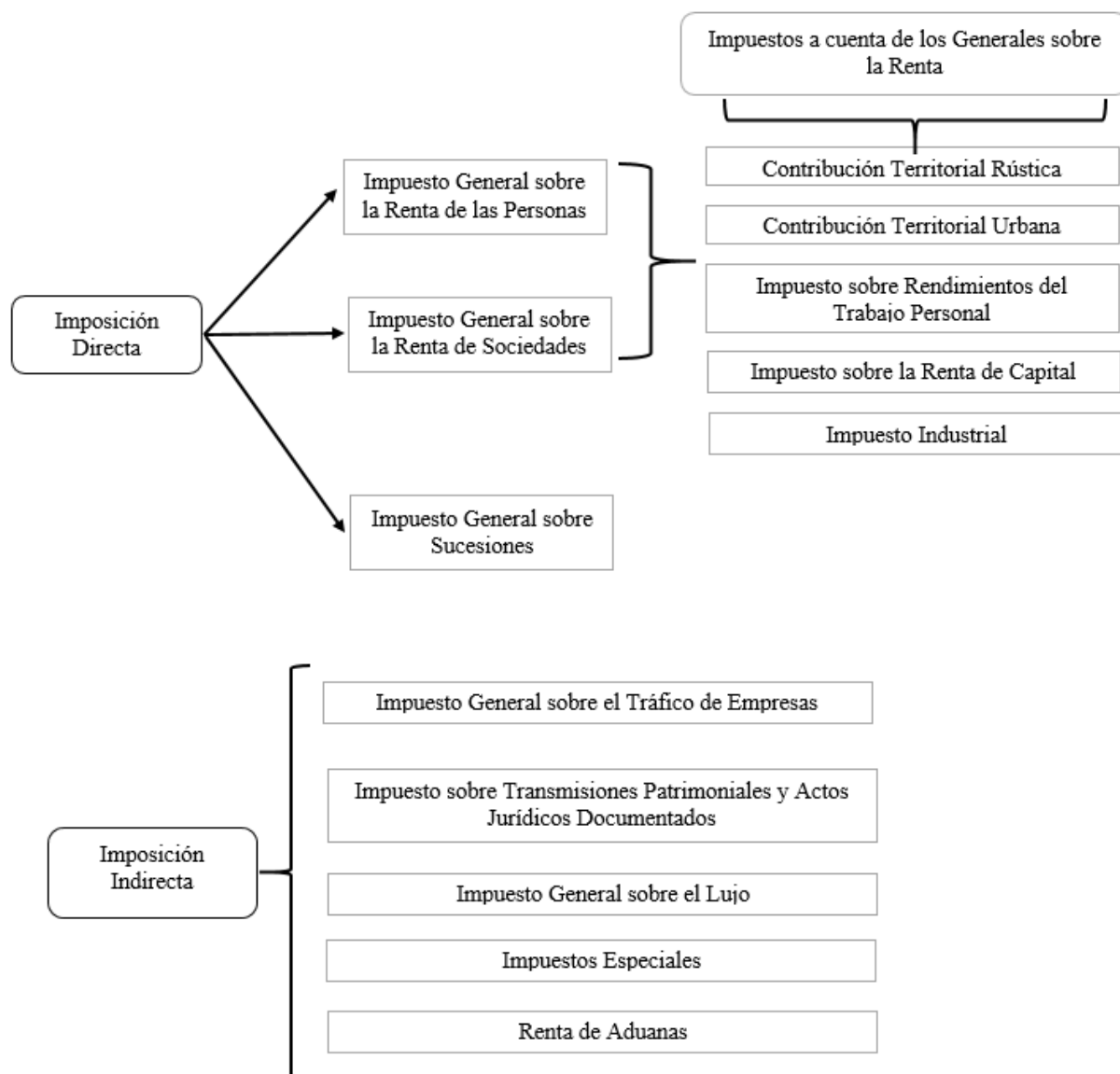
Por otro lado, la nueva reforma quiso lograr una actuación más eficaz de las administraciones tributarias, eliminando todas aquellas dificultades administrativas, normativas y procedimentales que habían hecho más complejo el sistema tributario hasta el momento. Además, las nuevas medidas adoptadas pretendían ir en consonancia con la nueva política de desarrollo del país, estimulando el ahorro, fomentando el crecimiento y las inversiones e impulsando las exportaciones. De la misma forma, se impulsó el uso de los ingresos públicos para lograr un incremento del crecimiento general del país y asegurar la justicia social, al mismo que se intentaba fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Cabe destacar, que todos y cada uno de los anteriores objetivos que se pretendieron alcanzar a través de la reforma, se llevaron a cabo mediante una aplicación escalonada, pero al mismo tiempo determinando de una manera clara y precisa el momento exacto en el que entrarían en vigor cada una de las medidas que se pretendieron adoptar. Es decir, las medidas adoptadas se fueron aplicando de una manera evolutiva, pero a la hora de aprobar la ley se llevó a cabo una redacción clara y completa de cada una de ellas, además de que se concretó el momento exacto en el que se llevarían a cabo.

De este modo, la Ley 41/1964 de Reforma del Sistema Tributario introdujo ciertos cambios tanto en el ámbito de la imposición directa como en el de la indirecta. Sin embargo, dentro de la imposición directa no tuvieron lugar grandes modificaciones. El sistema tributario seguía manteniendo sus niveles de recaudación basándose en la imposición de producto, es decir, la principal fuente de ingreso procedía de *“aquellos impuestos encargados de gravar una renta o un producto procedente de una determinada fuente de riqueza pero sin que éste estuviese relacionado de forma inmediata con la persona que percibía dicha renta o producto”* (Enciclopedia Jurídica, 2014). La única novedad es que estos impuestos denominados “de producto” pasarían a considerarse como “impuestos a cuenta” de los generales sobre la Renta de las Personas Físicas y de las Personas Jurídicas.

Por lo tanto, el cuadro de la Imposición Directa quedaba constituido por tres grandes impuestos principales entre los que se encontraban el Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto general sobre la Renta de Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones. Es decir, cinco impuestos reales encargados de gravar el producto, entre los que se encontraban la Contribución Territorial Rústica, Contribución Territorial Urbana, el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto Industrial, pasaron a considerarse como impuestos a cuenta de los impuestos personales, Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto general sobre la Renta de Sociedades.

Figura 2: Cuadro impositivo resultante de la reforma de 1964.



Fuente: Elaboración propia a través de la Ley 41/1964 de Reforma del Sistema Tributario.

Por otro lado, la imposición indirecta quedaría constituida por cinco figuras tributarias, entre los que se encontraban: el Impuesto general sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto general sobre el Trafico de Empresas; Impuesto sobre el Lujo; Renta de Aduanas e IIEE.

En este sentido, la principal novedad dentro de la imposición indirecta fue la introducción del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, el cual pasó a considerarse durante más de veinte años como el principal impuesto de carácter indirecto. Desde su creación a través de esta reforma hasta la creación del IVA en el año 1985, este impuesto fue el encargado de gravar las operaciones habituales de todas las empresas y explotaciones, tanto mercantiles como agrarias dentro del territorio español. Otra novedad importante fue el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el cual se encargaba de gravar las transmisiones de bienes entre particulares, es decir el tráfico de bienes inmuebles “inter vivos”, que no

formasen parte de una actividad profesional. Además, se produjeron ciertas correcciones en los Impuestos sobre el Lujo, los IIEE y la Renta de Aduanas.

Posteriormente, durante los últimos años de la década de los sesenta y mediados de los setenta se fue haciendo cada vez más evidente la escasa consonancia existente entre el sistema impositivo y el desarrollo que estaba teniendo lugar en el país.

Las diferencias entre sistema económico y sistema fiscal se fueron haciendo cada vez mayores, hasta demostrarse, en 1967, la inadecuación total de nuestro sistema impositivo con el desarrollo general del país, y sobre todo, la insuficiencia de ingresos, principal condicionante para llevar a cabo una reforma fiscal. Por lo que se hizo necesario llevar a cabo una serie de medidas de tipo fiscal tendentes a elevar los ingresos de la Hacienda española; desde 1967 hasta 1977, se desarrollaron una serie de Leyes y Decretos-Leyes, cuyo sentido era fundamentalmente recaudatorio.⁵

Tabla 3: Cuadro resumen de la principales medidas adoptadas a partir de la reforma de 1977.

OBJETIVOS	MEDIDAS ADOPTADAS
Amnistía Fiscal	- Regularización voluntaria de la situación fiscal.
Sinceridad tributaria y Transparencia	- Se establece el Delito Fiscal en el Código Penal. - Se levanta el secreto bancario.
Imposición Directa	- Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas. - Impuesto Extraordinario sobre determinadas Rentas del Trabajo Personal (más de 750.000 pesetas)
Imposición Indirecta	- Elevación de los tipos en el Impuesto sobre el Lujo.
Desarrollo Económico	- Apoyo Fiscal al Empleo

Fuente: Elaboración propia a través de la Ley 50/177 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

En este período se adoptaron medidas de índole muy diversa entre las que podríamos destacar las de represión al fraude fiscal e infracciones tributarias; las de naturaleza desgravatoria; la reorganización de la administración central y territorial de la Hacienda Pública; el fomento de la

⁵ (Portillo; 1998:61)

estimación objetiva; el perfeccionamiento de los Impuestos sobre la Renta; la elevación del mínimo exento para determinados rendimientos del trabajo personal; y cambios en la contribución territorial rústica.

Finalmente, en noviembre de 1977, se aprobó una nueva ley de reforma fiscal. Ésta nació con posterioridad a la firma de los Pactos de Moncloa, a partir de los cuales se pusieron de manifiesto las fortalezas y debilidades de la economía española en su conjunto, así como las carencias que ésta poseía debido a las consecuencias derivadas de la etapa dictatorial y la necesidad que existía de llevar a cabo importantes reformas tanto de carácter fiscal como financiero, para lograr la equiparación de España a los países de su entorno y convertirlo así en un país competitivo dentro de la economía mundial.

Se aprobó así la Ley 50/1977 del 14 de noviembre de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, la cual formaba parte del Programa de Saneamiento y Reforma Económica del país. *“Esta Ley supuso el primer paso de una reforma general o total del sistema tributario, que siguió hasta completarse en los años 1978 y 1979”* (Portillo, 1998, p.61). A través de esta reforma se pretendió aumentar la recaudación, disminuir la evasión y el fraude tributario y lograr un reparto más equitativo de los impuestos.

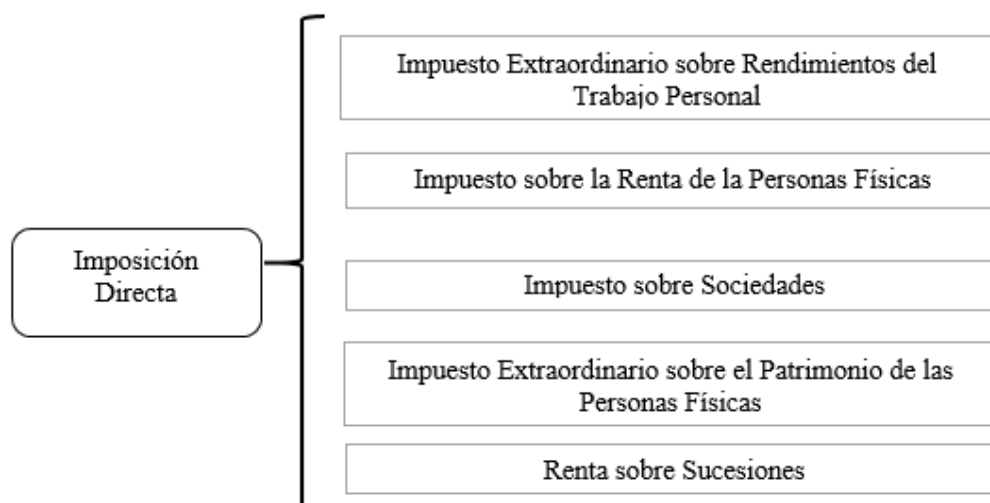
A pesar de que España no formaba parte de la Comunidad Económica Europea (CEE) era evidente la gran aspiración que poseía nuestro país por lograr incorporarse, hecho que se hizo evidente a través de la solicitud de adhesión el 26 de julio de 1977. Además, la nueva reforma trataba de seguir las pautas marcadas por el Informe del Comité Fiscal y Financiero para la armonización impositiva de la CEE, también conocido como Informe Neumark, el cual constituye la base teórica de la estructura fiscal europea.

Este Informe Neumark publicado en el año 1962, contaba con cinco figuras básicas entre las que se encontraban el IRPF, IS, IVA, Impuesto sobre el Patrimonio Neto y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y proponía la armonización fiscal de la CEE a través de tres fases. En primer lugar, se llevaría a cabo la armonización de la imposición indirecta, mediante la implantación del IVA en todos los estados miembro. En segundo lugar, se procedería a la armonización de la imposición directa y por último se llevarían a cabo una serie de acuerdos multilaterales (Calvo, 2009). Por lo tanto, las novedades más importantes que introdujo la ley 50/1977 en el sistema tributario español fueron las siguientes:

- Se estableció un Impuesto “extraordinario” sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas, se trataba de un impuesto directo de naturaleza personal, excepcional y transitorio, el cual tenía como sujeto pasivo a las personas físicas, grababa los bienes y derechos de las mismas para bases imponibles superiores a cuatro millones de pesetas y su mínimo exento dependía de la situación familiar de cada contribuyente.
- Se creó también un Impuesto Extraordinario vigente hasta 1978 sobre determinados Rendimientos del Trabajo Personal que superasen las 750.000 pesetas al año.
- Se instauró además, un nuevo recargo de carácter transitorio en el IS, para aquellas sociedades que obtuvieran beneficios superiores al 8% de su patrimonio neto en el primer ejercicio que se cierre a partir de 1977.

- Dentro de la imposición indirecta se llevaron a cabo también, ciertas modificaciones en el Impuesto sobre el Lujo, a través de las cuales se pretendía lograr una mayor incidencia del impuesto en los sujetos pasivos con más capacidad contributiva y atenuar la carga que recaía sobre los sujetos pasivos con menores niveles de renta. Estas modificaciones se realizaron elevando los tipos en los vehículos de tracción mecánica, alcohol, aviones de turismo de propiedad particular y embarcaciones a motor.

Figura 3: Cuadro impositivo resultante de la reforma de 1977.



Fuente: Elaboración propia a través de la Ley 50/177 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

Se introdujo el Delito Fiscal como tal en el Código Penal, incluyendo dentro de éste todos aquellos actos que suponían una elusión de impuestos o el disfrute ilegal de beneficios fiscales. Y se estableció, además, una especie de amnistía parcial, a través de la cual se pretendía fomentar la regularización voluntaria de la situación fiscal de los contribuyentes, haciendo que estos pudieran presentar una declaración de las rentas percibidas el año anterior, sin que éstas fuesen sometidas a ninguna sanción o recargo, con el principal objetivo de lograr una relación más transparente entre los contribuyentes y los entes tributarios. Al mismo tiempo que se estableció el secreto bancario a efectos tributarios y el deber de colaboración por parte de las entidades tributarias.

3.2 Período comprendido entre los años 1977 y 1995

Solo un año después de la aprobación de la Ley 50/1977, del 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, tuvieron lugar dos hechos de suma importancia en la historia del sistema tributario español. Tuvieron lugar eminentes modificaciones en dos figuras impositivas directas de gran importancia y trascendencia hasta la actualidad:

- El 8 de septiembre de 1978, se aprobó una nueva ley sobre el IRPF, a través de la Ley 44/1978. Tal y como se expone en la citada ley, “*el impuesto sobre la renta de las*

Personas Físicas es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de los sujetos pasivos en función de su cuantía y sus circunstancias personales y familiares.” Este impuesto pasó a sustituir a los impuestos de producto y al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado con la reforma realizada en el año 1964. El esquema que regulaba el IRPF en el año 1978 se caracterizó por ser excesivamente sencillo, por lo que ha sido objeto de numerosas reformas desde su entrada en vigor, hasta que finalmente en el año 2006 se pasó a reformar en su totalidad y se aprobó una nueva ley, denominada Ley 35/2006 del IRPF, la cual añadía una mayor complejidad a la regulación del mismo.

- Por otro lado, el 27 de diciembre del mismo año, entró en vigor a través de la Ley 61/1978, una nueva normativa sobre el IS. Tal y como afirma la misma, *“el Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, de acuerdo con las normas incluidas en dicha ley.”* Las reformas relacionadas con este impuesto han sido menores que las que se han producido con el IRPF. En el año 1995 se aprobó la Ley 43/1995, encargada de sustituir la Ley 61/1978 vigente hasta ese momento y el 27 de noviembre de 2014 se volvió a aprobar otra ley, denominada Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que pasó a sustituir a la anterior.

La aprobación de estas dos nuevas leyes dio lugar a la supresión del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y al IS, así como las cuotas proporcionales de la imposición de producto a cuenta entre las que se encontraban la Contribución Territorial Rustica, los Rendimientos del trabajo personal, las Rentas de capital y el Impuesto Industrial, las cuales pasaron a ser absorbidas por el nuevo IRPF y a convertirse en tributos pertenecientes a las Haciendas locales.

También en la imposición indirecta tuvieron lugar ciertos cambios llevados a cabo principalmente para ir adecuando la situación a la futura entrada en vigor del IVA. Se realizaron ciertas modificaciones en la regulación del Impuesto sobre el Lujo a través de la Ley 6/1979 sobre Régimen Transitorio de Imposición Indirecta, así como numerosas modificaciones en los IIEE regulados en la anterior Ley 39/1979, y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la Ley 32/1980. Con esta última, las donaciones dejaron de tributar por este impuesto y comenzaron a gravarse por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Además, durante estos casi diez años tuvieron lugar importantes cambios dentro de la estructura impositiva del sistema fiscal español. Este período se caracteriza por la gran descentralización impositiva que tuvo lugar, a través de la cual, se desarrolló un sistema compuesto por tres niveles impositivos: nivel estatal; nivel autonómico y nivel local. *“Las Comunidades Autónomas a través de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de Septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), vieron regulada la posibilidad de obtener ingresos a través de impuestos propios o cedidos.”*

Tabla 4: Cuadro resumen de las modificaciones introducidas en el período entre 1977 y 1985.

OBJETIVOS	MEDIDAS ADOPTADAS
Nuevas Figuras de Imposición Directa	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 44/1978). - Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978).
Modificaciones en la Imposición Indirecta	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos Especiales (Ley 39/1979). - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Ley 32/1980).
Modificaciones en el Impuesto de Producto	<ul style="list-style-type: none"> - Se eliminan los impuestos generales sobre la renta. - Las cuotas de Contribución Territorial Rustica y pecuaria, el Impuesto Industrial y la Contribución Urbana se convierten en tributos locales. - Las cuotas proporcionales a cuenta de la imposición de producto son absorbidas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Descentralización Impositiva	<ul style="list-style-type: none"> - Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (Ley 32/1980).

Fuente: Elaboración propia a partir de la legislación mencionada en la tabla.

Sin embargo, la reforma no llegó hasta la Ley 10/1985, del 26 de abril, de Modificación Parcial de la LGT. El principal objetivo de esta ley no fue otro que introducir ciertas medidas encaminadas a reducir el fraude fiscal, al mismo tiempo que se realizó una reforma del Código Penal a través de la Ley Orgánica 21/1985, en materia de delitos contra la Hacienda Pública y se llevaron a cabo también ciertas modificaciones en el régimen fiscal de determinados activos financieros a través de la Ley 14/1985. La ley 10/1985 pretendió también adaptar el contenido de la LGT de 1963, vigente hasta el momento, a los cambios que habían tenido lugar al margen de la misma, ayudando simultáneamente a que ésta recuperase su carácter integrador y sistematizador.

Además, cabe destacar que el año 1985 fue un año decisivo en el proceso de adaptación de España a la entrada en la Comunidad Europea, la cual tendría lugar el 1 de enero de 1986. Dicho año y de la mano de la última reforma analizada tiene lugar la entrada en vigor de tres importantes leyes: en primer lugar se aprobó la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la cual supondría un gran avance en materia de imposición indirecta; a continuación se aprueba la Ley 45/1985 introduciendo ciertas modificaciones en los IIEE; y por último, la Ley 48/1985 a través de la cual se lleva a cabo una reforma Parcial del IRPF con el fin de obtener una mayor recaudación del mismo.

El nuevo IVA entraría en vigor el 1 de enero de 1986, y pasó a sustituir a una gran variedad de impuestos indirectos encargados de grabar las transacciones tanto interiores como exteriores. Entre estos impuestos se encontraban el Impuesto sobre el Lujo, algunos Impuestos Especiales, así como el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas. El IVA ha sido objeto de numerosas modificaciones a lo largo de su historia siendo la más importante la derivada de la Ley 37/1992,

del 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otro lado, se suprimieron las subvenciones a la exportación y se eliminó la posibilidad de compensación de los gravámenes interiores, al mismo tiempo que fueron desapareciendo las barreras arancelarias con el resto de países de la Comunidad Económica Europea.

Tabla 5: Cuadro resumen de las modificaciones introducidas por la Ley 10/1985.

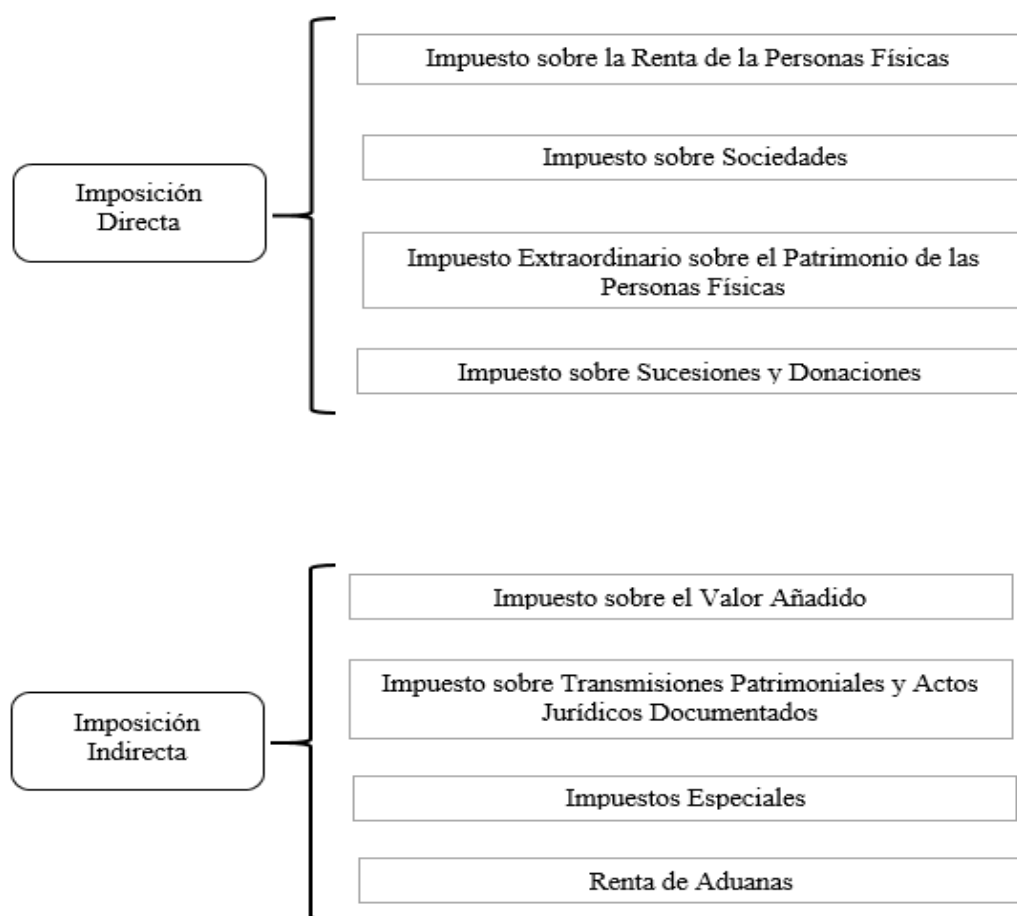
OBJETIVOS	MEDIDAS ADOPTADAS
Represión del Fraude Fiscal	<ul style="list-style-type: none"> - Modificación Parcial de la LGT a través de la Ley 10/1985. - Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública (Ley 21/1985). - Ley de Régimen Fiscal de determinados activos financieros (Ley 14/1985).
Imposición Directa	<ul style="list-style-type: none"> - Reforma Parcial del IRPF (Ley 48/1985).
Imposición Directa	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 30/1985). - Ley de Impuestos Especiales (Ley 45/1985).
Descentralización tributaria	<ul style="list-style-type: none"> - Ley de Cesión de Tributos del Estado a las CCAA (Ley 30/19983). - Ley 12/1983 del Proceso Autonómico. - Ley 7/1984 del Fondo de Compensación Interterritorial.

Fuente: Elaboración propia a través de la Ley 10/1985 de Modificación Parcia de la LGT.

A través de la reforma llevada a cabo en el año 1985 y los cambios acaecidos a partir de la promulgación de las diversas leyes anteriormente mencionadas, tuvo lugar en España un proceso de reforma fiscal de gran envergadura, el cual tuvo consecuencias a largo plazo y de forma permanente en el funcionamiento de la economía de nuestro país, afectando tanto al ámbito microeconómico como al macroeconómico. A través de este proceso de reforma, se pretendieron aumentar los niveles de recaudación al unísono que se implantaban medidas para acabar con la elusión y el fraude fiscal y se mejoraba la operativa dentro del sistema de gestión tributaria, todo ello al mismo tiempo que el país vivía un proceso de armonización para adaptar nuestro sistema tributario a las exigencias que se habían impuesto para la inmediata entrada en la Comunidad Económica Europea (CEE).

Aunque la estructura de nuestro sistema fiscal seguía siendo muy parecida a la creada a partir de la reforma de 1977, debemos tener presente que fueron muchos los cambios que tuvieron lugar en el sistema desde entonces. De tal forma, casi todas las figuras impositivas sufrieron durante los siguientes años un gran proceso de reforma, a través del cual España pasó a dejar de lado el sistema latino para adaptarse al sistema tributario europeo. Algunos de estos cambios ya han sido analizados en el periodo anterior. Sin embargo, en los últimos años de la década de los noventa tuvo lugar un importante auge de la normativa tributaria con los principales objetivos de aclarar la legislación y adecuar imposición a la situación del país.

Figura 4: Cuadro impositivo resultante de la reforma de 1985.

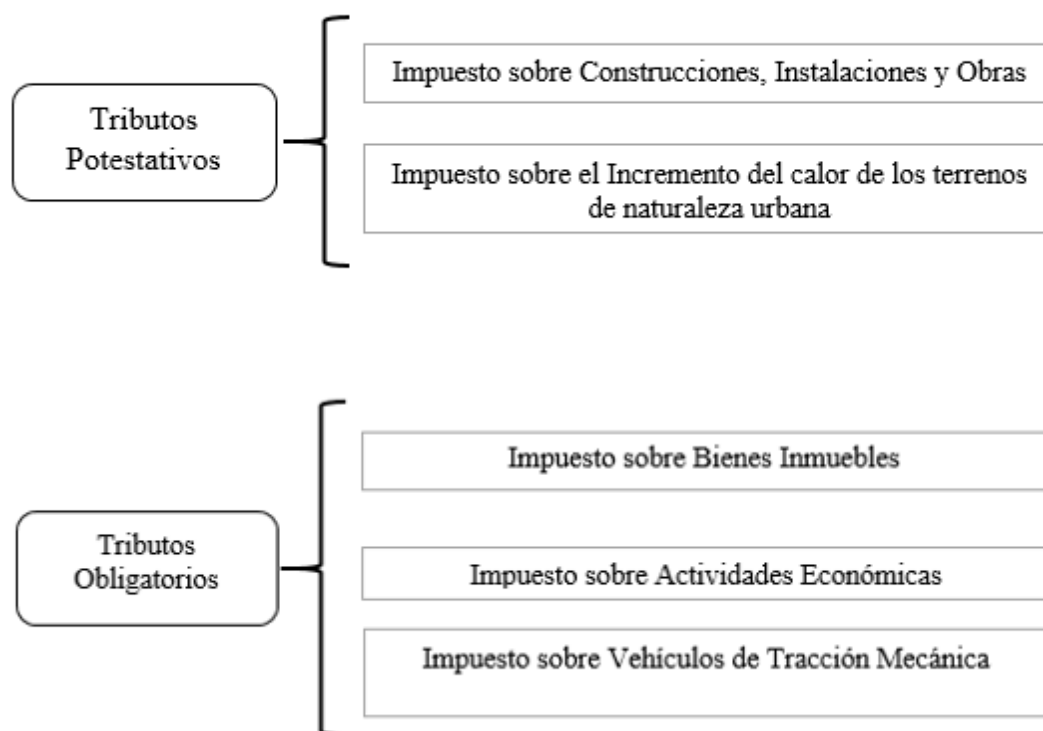


Fuente: Elaboración propia a través de la Ley 10/1985 de Modificación Parcial de la LGT.

Una novedad importante a tener en cuenta dentro del proceso de descentralización territorial que se sufre en España durante estos años es la promulgación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. A través de la misma, se establece un cuadro detallado de impuestos municipales distinguiéndolos entre obligatorios y potestativos, es decir, habrá casos en los que las Haciendas Locales estén obligadas a implantarlos y otros en los que su establecimiento sea opcional.

Al analizar los cambios que tuvieron lugar dentro de la imposición directa, en este período, cabe destacar que se produjeron importantes modificaciones en las figuras impositivas que la componen.

Figura 5: Cuadro Impositivo de las Haciendas Locales derivado de la Ley 39/1988.



Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 39/1988.

El 18 de diciembre de 1987, se aprobó la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. A partir de esta ley se consiguió establecer una definición más precisa del hecho imponible, al mismo tiempo que se estableció una tarifa única con tipos progresivos dependiendo de la base liquidable, que pasó a sustituir las siete tarifas existentes hasta el momento. Se trata de un impuesto que considera como sujeto pasivo a la persona física y que además, al igual que Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra cedido a las CCAA. También tuvieron lugar, importantes cambios en el IRPF y el Impuesto sobre Patrimonio, debido sobre todo a cuestiones de inconstitucionalidad y nulidad de determinados artículos.

Tal y como afirma la Ley 18/1991, “*el desgaste del modelo de Impuesto implantado en 1979 ha sido en estos doce años muy importante debido a factores como: el marcado carácter teórico de la reforma, su estrecha vinculación con el proceso de transición política, la transformación del marco económico en que fue diseñado, el retraso en la reforma de la Administración tributaria encargado de aplicarlo y la subsistencia de importantes niveles de fraude en la declaración de alguna de las rentas sujetas al Impuesto.*”

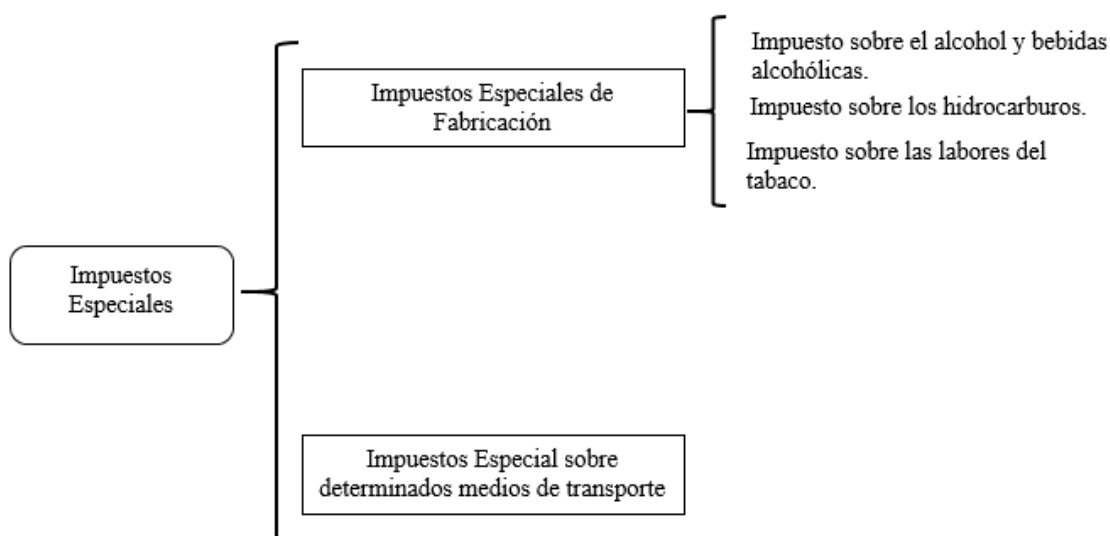
Por lo tanto, en primer lugar, se llevó a cabo una adaptación urgente y transitoria del impuesto en el año 1989, a través de la Ley 20/1989 de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Posteriormente, se aprobó una nueva Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cual tenía como objetivo principal adaptar el impuesto a las necesidades que imponían tanto los cambios sociales como entorno económico y se aprobó también, el 6 de junio del mismo año, una nueva Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, encargada de poner fin al carácter transitorio y excepcional que poseía el tributo hasta la fecha, y definiéndolo como un impuesto individual, directo y personal que grava a las personas físicas.

A la hora de analizar los cambios acaecidos dentro de la imposición indirecta cabe señalar los siguientes:

- En el año 1992 se llevó a cabo una reforma en el Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre con el objetivo de incorporar y adecuar las nuevas disposiciones y modificaciones comunitarias necesarias para realizar un perfeccionamiento de la normativa. Tal y como afirma dicha ley *“la creación del Mercado interior en el ámbito comunitario implica la supresión de las fronteras fiscales y exige una regulación nueva y específica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las operaciones intracomunitarias, así como una mínima armonización de los tipos impositivos del impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros.”* A través de esta nueva normativa, se crea un nuevo hecho imponible en la adquisición intracomunitaria de bienes, se establecen una serie de exenciones en las entregas intracomunitarias, se instauran un conjunto de regímenes particulares para viajeros, personas en régimen especial, ventas a distancia y nuevos medios de transporte, al mismo tiempo que se fomenta la cooperación administrativa entre los países miembros. Además, en cuanto a los tipos impositivos, nos encontramos con tres clases que por aquel entonces eran: un tipo general del 15%, un tipo reducido del 6% y se establece un nuevo tipo supe reducido para consumos de primera necesidad del 3%.
- En el año 1992, se produce también una reforma de los IIEE a través de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Debido, también, a la necesidad del país de adaptarse al mercado común de la Comunidad Económica Europea (CEE). Los impuestos especiales de fabricación, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, constituyen las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes. Este doble gravamen se justifica en razón de que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extra fiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.

Figura 6: Cuadro Imposición Especial derivado de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.



Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

Para concluir y no por ello menos importante, como último hecho a analizar dentro de este período comprendido entre 1977 y 1995, en el año 1995 tiene lugar la aprobación de la última ley de modificación de la LGT del siglo XX. Se trata de una modificación parcial, la cual se lleva a cabo a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT con el principal objetivo de reformar y adaptar su papel como norma básica del sistema tributario.

Según la Ley 25/1995, “la LGT constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario español ya que regula los principios generales del ordenamiento tributario, el régimen jurídico de las normas tributarias, las clases de tributos, la definición de los elementos esenciales de éstos, el régimen de las infracciones y sanciones tributarias, así como los aspectos esenciales de los procedimientos tributarios de gestión, recaudación, inspección y revisión en vía administrativa.” Por lo que resulta ineludible que exista una buena relación entre la LGT y la normativa que regula los tributos y sus modos de aplicación.

Como consecuencia, se hizo evidente la necesidad de dotar del rango legal adecuado a determinados preceptos de una norma clave en el funcionamiento del ordenamiento tributario y corregir todos aquellos defectos que la experiencia aplicativa había puesto de manifiesto y que demandaban una reforma parcial de la LGT. Aunque parcialmente esta reforma tuvo la suficiente entidad para dar respuesta a los problemas que se planteaban y fue la principal encargada de reforzar el papel de la LGT como norma básica del ordenamiento tributario.

El objetivo principal que se pretende alcanzar través de esta Ley 25/1995 es dotar del correspondiente rango legal a todas aquellas normas que se han ido modificando en los últimos años mediante Leyes de Presupuestos Generales del Estado, al mismo tiempo que pretende otorgarle una mayor coherencia y sistematización a la misma.

Además, la lucha contra el fraude fiscal seguía siendo una asignatura pendiente dentro del

sistema tributario español; por lo que, a través de la nueva ley de modificación parcial de la LGT, se realizó una amplia tarea de lucha contra el mismo dotando a la Administración tributaria de todos los medios legales necesarios para hacerle frente, potenciando el uso de la información de la que dispone para mejorar la revisión de las declaraciones tributarias. Se llevó a cabo, también, una importante reforma en el régimen de sanciones e infracciones tributarias de manera que éste coordinase con la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y se desarrolló, una delicada tipificación de las infracciones, distinguiéndolas entre simples y graves, al mismo tiempo que se cambió la regulación de los recargos que se exigían por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo.

Por otro lado, la Ley 25/1995 de Modificación Parcial de la LGT, modifica algunos aspectos del procedimiento económico-administrativo, con el fin de agilizar la resolución de las reclamaciones en beneficio de los contribuyentes y se eliminan aquellos aspectos que pudieran perjudicar el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

Todas estas medidas se llevaron a cabo con el objetivo de que fueran en consonancia con la realidad social de país, al mismo tiempo que se pretendía hacer más consciente a la sociedad de lo necesario que resultaba cumplir con las obligaciones tributarias para poder sostener el gasto público.

3.3 Hacia la nueva Ley 58/2003 General Tributaria

Durante los últimos años de la década de los noventa tuvo lugar un importante proceso de reformas y cambios fiscales, derivado principalmente de los numerosos cambios legales que se llevaron a cabo y que afectaron a gran parte de las figuras tributarias. Además, cabe destacar la aprobación de la Ley 1/1998, del 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que fue altamente demandada por los sectores sociales.

Estos últimos años del siglo XX se caracterizaron por una gran descentralización de poder tributario central hacia las CCAA como consecuencia de los cambios introducidos a través del nuevo sistema de financiación autonómica y con el objetivo de aumentar la responsabilidad en materia fiscal de las mismas.

Entre los principales cambios que tuvieron lugar durante estos últimos años podemos destacar las reformas llevadas a cabo en el IRPF. La primera reforma se desarrolló el 9 de diciembre de 1998, a través de la Ley 40/1998 del IRPF, a partir de la cual se introdujeron numerosos cambios en el impuesto con el objetivo de equiparlo al de la mayoría de los países de la CEE. *“La reforma de 1998 aumentó la progresividad del impuesto, aunque disminuyó su capacidad redistributiva fruto de la caída en el tipo medio, mejoró algo su eficiencia y también simplificó ligeramente el impuesto”* (Durán, 2006, p.15). Y unos años más tarde, tuvo lugar otra reforma parcial del mismo impuesto, a través de la Ley 46/2002 de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

Esta Ley 40/1998 multimpuesto nació con el objetivo de *“acometer un nuevo proceso de*

reforma para adaptar el Impuesto a la cambiante realidad de la sociedad española y así fomentar el ahorro, la inversión y el empleo, atender en mayor medida las necesidades de las familias y de los discapacitados y hacer frente a los nuevos retos que plantean el envejecimiento de la población y la baja natalidad”.

Como hemos podido observar fueron numerosas las modificaciones y reformas tuvieron lugar desde la entrada en vigor de la Ley 230/1963, del 28 de diciembre, General Tributaria hasta finales del siglo XX; llevándose a cabo todas y cada una de ellas con el objetivo de ir adaptándola a los cambios que se produjeron tanto en el país como en el sistema tributario. Sin embargo, a pesar de todas las modificaciones llevadas a cabo a comienzos del siglo XXI se hizo evidente la necesidad de llevar a cabo una revisión en profundidad de la LGT vigente para *“adecuarla a los principios constitucionales, eliminar las referencias preconstitucionales y lograr una mayor aproximación a las normas generales del derecho administrativo aumentando así la seguridad jurídica en los procedimientos tributarios”* (Ley 58/2003, 2003).

Dicha revisión de la LGT se caracterizó por ser un largo proceso que duró varios años. Fue encomendada en el año 2000 a una comisión de expertos en derecho financiero y tributario, que se encargaron de revisar el vigente texto legal, redactar un informe y realizar propuestas y sugerencias, así como elaborar el anteproyecto de ley. Finalmente, no fue hasta el 18 de diciembre de 2003 cuando se publicó la nueva Ley 58/2003 General Tributaria, la cual se caracterizó por introducir una importante mejora técnica dentro del sistema tributario, incluyendo una estructura mucho más didáctica, minuciosa e incorporando todos aquellos preceptos presentes en otras normas de nuestro ordenamiento.

El principal objetivo de la citada Ley 58/2003 fue eliminar del texto legal todos aquellos artículos de carácter preconstitucional que estaban vigentes en la anterior LGT de 1963, al mismo tiempo que adaptaba su contenido con la inclusión de todos aquellos preceptos constitucionales que resultaban esenciales en el ordenamiento tributario del país.

Uno de los ámbitos en el que la nueva ley incorpora la mayor parte de las novedades es en el título III, a través del cual se regula la aplicación de los tributos. A través de las modificaciones llevadas a cabo se regulan las actuaciones y procedimientos relacionados con el inicio, desarrollo y las formas de terminación de los tributos. Además, a partir de la aprobación de esta nueva LGT, los tributos pasarán a estar regulados por la Constitución, por los tratados o convenios internacionales de carácter tributario, por las normas dictadas por la Unión Europea y otros entes internacionales, por la LGT y por otra serie de disposiciones de carácter tributario. Se trata de una novedad importante ya que hasta entonces contábamos con una LGT elaborada con anterioridad a la entrada de España en la Comunidad Europea, por lo que no estaba incluía normas de derecho comunitario.

Tabla 6: Principales objetivos de la Ley 58/2003 General Tributaria.

OBJETIVOS	MEDIDAS
Eliminar las referencias preconstitucionales	<ul style="list-style-type: none"> - Se eliminaron todos aquellos artículos de carácter preconstitucional existentes en la LGT de 1963. <p>Ejemplo → Se eliminó el artículo 42 referente a las mujeres casadas.</p>
Incorporar los preceptos constitucionales y nuevas figuras e instituciones tributarias.	<ul style="list-style-type: none"> - Se incluyeron diversos preceptos constitucionales fundamentales en el ordenamiento tributario.
Incorporar el contenido de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes	<ul style="list-style-type: none"> - Se reforzaron los derechos de los contribuyentes y se mejoraron sus garantías incorporando en la Ley 58/2003 General Tributaria los artículos 3, 10, 11 y 12 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
Modernizar los procedimientos y relaciones tributarias entre los contribuyentes y la Administración	<ul style="list-style-type: none"> - Aplicándose siempre que sea posible la Ley 30/1992, de régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.
Desarrollar y modernizar los procedimientos de aplicación de los tributos	<ul style="list-style-type: none"> - Se llevó a cabo un gran desarrollo y actualización de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección.
Procedimiento sancionador	<ul style="list-style-type: none"> - Se establecieron los principios de tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad.
Reforzamiento de la lucha contra el fraude	<ul style="list-style-type: none"> - Se fortalecieron los mecanismos de cobro de las deudas tributarias y disminuyeron los niveles de litigiosidad
Reducción de los conflictos en materia tributaria	<ul style="list-style-type: none"> - Aumentando la seguridad jurídica de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 58/2003.

Asimismo, la nueva ley fue la encargada de trasladar algunos de los artículos incluidos en la citada Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes con el principal objetivo de

reforzar los derechos de los contribuyentes y mejorar sus garantías en los distintos procedimientos tributarios. Por lo tanto, se incorporan a la nueva LGT los artículos 10, 11 y 12 de esta ley, así como la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios incluida en el artículo 3 de la misma.

A través de la nueva LGT se pasa a sustituir una de las figuras más importantes que añadió la anterior LGT 230/1963. Se sustituye el fraude de ley, el cual había presentado grandes problemas en su aplicación en materia tributaria, por una nueva figura denominada “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, el cual pretende utilizarse como un instrumento más efectivo y flexible de lucha contra el fraude sofisticado. Además, la LGT 58/2003 establece una serie de medidas cautelares de gran importancia destinadas a asegurar el cobro de las deudas tributarias, estableciendo además una regulación completa del régimen sancionador distinguiendo las infracciones entre leves, grave y muy graves y modificando la regulación de los recargos del período ejecutivo.

A partir del establecimiento de la nueva LGT se produce un gran acercamiento entre el derecho tributario y el derecho administrativo, eliminando así las diferencias de regulación entre los procesos tributarios y las normas generales de los procesos administrativos y con el principal objetivo de aumentar la seguridad jurídica de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Con el paso del tiempo y una vez adentrados en el siglo XXI, se hizo cada vez más evidente la importancia del uso y aplicación de medios electrónicos, informáticos y telemáticos tanto en el día a día de la población como en las relaciones entre la población y las Administraciones Estatales, entre ellas la Administración Tributaria. Por lo tanto, la nueva LGT 58/2003 incorporó un artículo destinado a la regulación del uso de tecnologías informáticas y telemáticas (art.96), con el fin de promover la utilización de estas técnicas y medios para llevar a cabo su actividad y para el ejercicio de sus competencias, siempre bajo el amparo de la Constitución y las leyes que hayan sido establecidas. En este sentido, resulta conveniente destacar que este mismo año tuvo lugar la aprobación de una nueva Ley 59/2003 de Firma Electrónica que, de acuerdo con la normativa europea, tenía el objetivo de fomentar la incorporación de las nuevas tecnologías de seguridad a la actividad de los ciudadanos, las AAPP y las empresas en todo el marco comunitario europeo.

3.4 La Modificación Parcial de la LGT del 2003 a través de la Ley 34/2015

Todo este esfuerzo regulatorio de adaptación a las nuevas circunstancias no terminó en el año 2003. La última modificación de la LGT 58/2003, fue a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de Modificación Parcial de la LGT.

Desde el momento en el que entró en vigor, el 28 de diciembre de 2003, la Ley 58/2003 General Tributaria ha sido centro de numerosas alteraciones debido principalmente a la grave crisis económica que ha venido sufriendo nuestro país desde el año 2007. Esta última crisis que ha dado lugar a una gran recesión, no sólo a nivel económico sino también político y social, que

ha provocado además una grave caída de la recaudación tributaria sobre todo en sus primeros años.

Tras una gran conmoción económica, probablemente una de las más difíciles que han tenido lugar en nuestro país en los últimos cincuenta años, la recaudación tributaria se desplomó lo que dio lugar a un preocupante aumento del déficit presupuestario. El cual pudo ser debido a varias causas entre las que se encuentran: la gran reducción de la tributación inmobiliaria y societaria, la disminución general de las bases imponibles debido a la escasa actividad económica, el descenso del Producto Interior Bruto y el aumento de la evasión fiscal y la economía sumergida.

Con el objetivo de frenar sus efectos y recuperar la vía de crecimiento se promovieron una serie de reformas de carácter urgente integradas dentro de una estrategia política basada en la consolidación fiscal, la flexibilización de los mercados y la recuperación de la competitividad. Se constituye así, una Comisión de Expertos, la cual fue la encargada de elaborar el proyecto de modificación parcial de la LGT 58/2003, a partir de la revisión del sistema tributario y la elaboración de una propuesta de reforma centrada en fomentar la recuperación económica y la creación de empleo. Este proceso da lugar a la aprobación de la Ley 34/2015 de Modificación Parcial de la LGT 58/2003, de la que es objeto de estudio esta parte del trabajo.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria representó una de las modificaciones más importantes que se ha realizado en la historia la misma, ya que afecta a gran parte del texto legal vigente desde 2003. Dicha reforma sigue el principio de ajuste continuo de la norma tributaria a la evolución de la sociedad, adaptando las leyes a la realidad social del país y a los mecanismos que componen las relaciones jurídicas y económicas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, de forma que no se queden obsoletas e ineficaces ante la realidad de los problemas existentes.

Además, cabe destacar que el nuevo texto consolidado va en consonancia con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, sobre Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, la cual tiene como objetivo establecer una serie de modificaciones en la normativa legal enfocadas a incrementar las medidas de prevención del fraude fiscal, yendo en armonía, además, con lo establecido en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, aprobado el 4 de febrero del año 2005. Sigue también, las pautas marcadas por la más reciente Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, a través de la cual se pretende instaurar un conjunto de medidas orientadas a detectar acciones fraudulentas que supongan grandes detracciones de ingresos públicos, al mismo tiempo que se pretende incrementar la seguridad jurídica del sistema tributario, llevando a cabo un perfeccionamiento de la normativa, actualizándola y mejorando su interpretación. En resumen, su principal objetivo es lograr un sistema técnicamente más coherente y predecible que permita alcanzar una mayor eficacia y control y una menor litigiosidad.

La nueva Ley 34/2015 trata de dar respuesta a problemas de carácter muy diverso, constituyendo reformas exclusivamente técnicas respecto de normas ya incorporadas en la anterior LGT; al mismo tiempo se encarga de incorporar nuevas figuras tanto sustantivas como procedimentales para resolver ciertos vacíos legales existentes; y adapta la ley para superar

aquellos escenarios de polémica interpretativa, administrativa y jurisdiccional, que se han puesto de manifiesto a lo largo de estos años.

Tabla 7: Principales objetivos a alcanzar mediante la Ley 34/2015.

OBJETIVOS
Fortalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes y la Administración Tributaria
Reducir los niveles de litigiosidad en el ámbito tributario
Establecer una regulación más clara, precisa y sistemática de los procedimientos por los que se rige el sistema tributario español
Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias
Mejorar el aprovechamiento de los recursos por parte de la administración
Fomentar la recuperación económica del país

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 34/2015 de Modificación Parcial de la LGT 58/2003.

Con la Ley 34/2015, en primer lugar, se pretende lograr una mayor consolidación de la seguridad jurídica de las dos partes que integran la relación tributaria; es decir, tanto los contribuyentes como la propia administración. Al mismo tiempo, se pretende reducir la litigiosidad en el ámbito tributario, todo esto mediante el establecimiento de una regulación más clara, precisa y sistemática de los procedimientos por los que se rige el sistema tributario español. A continuación, se pretende prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, ya que la tasa de economía sumergida existente en el año 2012 alcanzaba los 253.000 millones de euros, lo que suponía un 24,6% de PIB, habiéndose incrementado en 60.000 millones de euros desde el año 2008 (Nuñez, 2014). La nueva Ley, también, pretende mejorar el aprovechamiento de los recursos en manos de la administración, aumentando la eficiencia de la vía administrativa en la aplicación de los tributos. Todo al unísono contribuye a fomentar la recuperación económica del país.

A pesar de que los principales objetivos de la nueva Ley 34/2015, pueden quedar resumidos en uno solo, el cual consiste única y exclusivamente en *“mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz”*, a continuación pasaremos a analizar de una manera más detallada algunas de las novedades de mayor trascendencia que han sido introducidas en el sistema tributario a partir de la entrada en vigor de

la misma.

A partir de ahora no solo podrá dictar disposiciones de leyes y demás normas de materia tributaria el Ministro de Hacienda, sino que también podrán llevarlas a cabo las AAPP y las Administraciones Tributarias incluidas en el artículo 88.5 de la LGT, el cual afirma que *“la competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.”*

Se incluye, también, lo contenido en el Real Decreto 335/2010, a partir del cual tendrán responsabilidad subsidiaria todos los agentes aduaneros siempre y cuando actúen en nombre de sus comitentes y no solo los agentes y comisionistas de aduanas.

Se introduce un nuevo artículo, 66.bis “Derecho a comprobar e investigar”, el cual introduce una gran innovación, dando derecho a la Administración Tributaria a comprobar e investigar todos los elementos de obligación con el fin de acreditar que se está cumpliendo la norma. A partir de ahora, será posible investigar hasta aquellos actos que hayan tenido lugar hace más de cuatro años, es decir, que se hayan producido en períodos prescritos, pero que hayan tenido consecuencias en períodos no prescritos. Por lo tanto, *“a partir de ahora la prescripción de derechos que estaba regulada a través del artículo 66 no afectará al derecho que posee la administración a comprobar e investigar regulado en el artículo 115.”* (Ley 34/2015, 2015)

Asimismo, se introduce una importante modificación en el artículo 150 “Plazo de las actuaciones inspectoras”, relacionado con las reglas de duración del plazo del procedimiento de inspección. Se sustituyen las interrupciones y demoras del régimen anterior por plazos más amplios en los procesos de inspección, ya que éste ha dado lugar a una enorme litigiosidad y una gran pérdida de recaudación. Hasta el momento el plazo de duración con carácter general venía siendo de 12 meses, pero a partir de ahora, en todos aquellos procedimientos que se iniciasen a partir del 12 de octubre de 2015, se ampliará este plazo a 18 meses con carácter general y a 27 meses cuando la cifra anual de negocios del obligado sea igual o superior a la requerida para editar cuentas o cuando el obligado forme parte de un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial del grupo de entidades que esté siendo comprobado.

Incorpora como novedad el régimen aplicable a las obligaciones tributarias conexas, estableciendo una denominación legal de las mismas a partir de la cual quedan definidas en la presente norma como *“aquellas obligaciones en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.”* Se trata de una cuestión que ha creado una gran polémica durante muchos años, dando lugar a problemas cada vez más frecuentes y trascendentes, los cuales pretenden ser resueltos a través de esta nueva legislación. La regulación vigente hasta el momento podía provocar disfunciones, tanto a favor como en contra, del contribuyente a la hora de tratar aquellas obligaciones que pudieran estar relacionadas; es decir, podía dar lugar a una imposición nula o una doble imposición sobre el mismo contribuyente, hecho que pretende evitar la nueva regulación. Por lo tanto, a partir de la Ley 34/2015 se pretende establecer el procedimiento a través del cual la Administración podrá ejercer su derecho a liquidar y regular también el régimen de interrupción de la prescripción de aquellas obligaciones tributarias conexas que

pertenezcan al mismo obligado.

También, se introducen varias modificaciones en materia de medidas cautelares en relación con el artículo 81, en el que se incluyen las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en aquellos casos en los que se haya producido delito contra la Hacienda Pública, es decir, aquellos casos en los que haya tenido lugar el delito fiscal introducido a través de la Ley 50/1977 y explicado anteriormente. A partir de esta nueva regulación, si existieran sospechas de delito contra la Hacienda Pública las operaciones inspectoras no se paralizarían, sino que se continuaría con el procedimiento, la oportuna práctica de la liquidación e incluso con la recaudación de la deuda tributaria. Además, se podrá ampliar hasta 24 meses el plazo de mantenimiento de la medida cautelar cuando ésta se hubiese adoptado una vez apreciada la existencia de delito, con un límite de 18 meses cuando la medida cautelar se hubiese adoptado antes de apreciarse la existencia de delito.

Además, la Ley 34/2015 añade un nuevo apartado, de acuerdo con la normativa de la Unión Europea que le otorga el poder a la Administración tributaria de ceder información en aquellos casos en los que sea necesario para localizar ciertos bienes que hayan sido embargados o investigados, a partir de un proceso penal, al mismo tiempo que éstos datos podrán hacerse públicos siempre y cuando lo permita dicha normativa.

Se introduce una gran novedad con un doble objetivo a partir del art.95 bis “Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias”; como medida de presión social para mejorar la recaudación y para equipararnos a ciertos países de nuestro entorno que ya contaban con esta posibilidad, como pueden ser Alemania y Francia. Se le da a la Administración el poder de hacer público de manera periódica el listado de deudores a la Hacienda Pública, cuando el importe total de las deudas o sanciones tributarias pendientes de ingresar sea superior a un millón de euros y cuando dichas deudas no hayan sido satisfechas una vez transcurrido el período de ingreso voluntario. En el caso de las personas físicas se publicará el nombre, apellidos y el NIF, y cuando sean personas jurídicas o entidades que estén incluidas en el artículo 35.4 se publicará la razón o denominación social completa y el CIF, todo ello seguido de la cantidad pendiente de pago el 31 de diciembre del año anterior al acuerdo de publicación.

Por otro lado, a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley 34/2015 y a través del artículo 106 “Normas sobre medios y valoración de pruebas” de la misma, se anula el valor de las facturas como medio de prueba, siendo a partir de ahora el obligado tributario el que tendrá que presentar las pruebas necesarias para dar veracidad a sus operaciones.

Se produce además una amplia modificación del artículo 158 “Aplicación del método de estimación indirecta”, a través del cual se completa el cuadro de regulación de dicho método de estimación, señalando las fuentes y circunstancias utilizadas para proceder a la aplicación del mismo y todos aquellos aspectos relacionados con sus cuotas, estimación y deducibilidad.

La nueva ley se encarga también de modificar las competencias de los órganos Económico-Administrativo, con el doble objetivo de agilizar los procesos en los tribunales correspondientes y reducir la litigiosidad, al mismo tiempo que se completan algunos aspectos dudosos de los

mismos.

Hasta el momento, la normativa interna española no contenía ningún procedimiento para recuperar ayudas en el ámbito tributario, por lo que se introduce un nuevo título VII, encargado de este asunto para ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario, de acuerdo con la decisión tomada por la Comisión Europea, adaptando así la ley a la normativa comunitaria. Se pasan a distinguir así dos tipos de procedimientos de ejecución en relación a las decisiones de recuperación de ayudas del Estado: en supuestos de regularización de elementos de obligación tributaria afectados por la decisión y en otros supuestos.

Por último, y como hemos comentado anteriormente, debemos tener en cuenta que en la actualidad se está haciendo cada vez más imprescindible el uso de medios y notificaciones electrónicas en las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios. Como hemos señalado con anterioridad, ya en la Ley 58/2003 General Tributaria se hizo evidente la necesidad de uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos por parte de administración tributaria. Sin embargo, a través de la Ley 34/2015 se incentiva el uso de las notificaciones electrónicas, bien a través de la sede electrónica de la Administración Tributaria o a través de la dirección electrónica facilitada por los sujetos interesados en recibir notificaciones electrónicas. La evolución del uso de medios electrónicos por parte de la Administración se ha visto incrementada gracias a Ley 59/2003 de Firma Electrónica, la cual tenía el principal objetivo de *“agilizar los procedimientos administrativos y fomentar la rápida incorporación de las nuevas tecnologías de seguridad de las comunicaciones electrónicas en la actividad de las empresas, los ciudadanos y las Administraciones públicas”*; la cual fue objeto de reforma a través de la Ley 25/2015, de 28 de julio, de Mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social, cuyo objetivo es dar un apoyo jurídico sólido a la llamada *“Firma Electrónica”*, en la que *“la clave privada del firmante no residirá físicamente en su equipo, sino en un servidor público y de confianza.”*

4. CONCLUSIONES

Para llevar a cabo este trabajo han sido numerosos los documentos consultados, lo que ha hecho que nos adentremos en un largo proceso de análisis y aprendizaje, a partir del cual se puede ampliar nuestra visión sobre la complejidad que posee la regulación de la actividad tributaria en nuestro país, así como el papel tan importante que poseen los ingresos obtenidos por la misma en la financiación del gasto público y en el desarrollo de la economía del país.

Como hemos podido observar los ingresos públicos vienen a ser todas aquellas entradas de dinero que recibe un país y a partir de las cuales puede hacer frente a la satisfacción de las necesidades colectivas mediante la financiación del gasto público en el que incurre. De esta manera, y una vez analizadas las principales fuentes con las que se financian los bienes y servicios públicos, podemos concluir afirmando que los ingresos tributarios son la principal fuente de riqueza con la que cuenta el Estado español, viniendo a representar durante el periodo comprendido entre 2005 y 2017, entre el 59,6% y el 70% de los ingresos totales.

En términos recaudatorios y a partir de los datos relativos a la recaudación de los últimos trece años, debemos destacar la grave situación económica que atravesó nuestro país a partir del estallido de la crisis en el año 2007, la cual tuvo graves repercusiones para la economía en su conjunto que se vieron claramente reflejadas en evolución de la recaudación de los años posteriores tanto total, como a lo que en términos tributarios se refiere. La grave situación que atravesó el país, hizo aún más evidente el importante papel que juega la recaudación tributaria en la financiación del gasto público, así como la gran influencia que poseen las medidas fiscales que se adoptan tanto en los ingresos públicos como en el sustento general de la economía.

Sin embargo, dentro de los tributos destaca principalmente el papel recaudatorio que poseen los impuestos. Los impuestos representan el tributo por excelencia dentro del sistema tributario, ya que es a partir de ellos de donde procede la mayor parte de la recaudación que obtienen los organismos públicos. Sin embargo, dentro de la importancia de los mismos podemos realizar una clara distinción, afirmando que el peso que tiene la imposición directa dentro del total de la recaudación tributaria es mucho mayor al que posee la imposición indirecta; destacando principalmente el papel fundamental que posee el IRPF, principal figura impositiva dentro de la tributación directa (un tributo transcendental dentro del sistema financiero de nuestro país).

No obstante, el sistema tributario que conocemos en la actualidad no hubiera sido posible sin el esfuerzo dedicado a los profundos procesos de reforma llevados a cabo durante muchos años antes mediante la creación y desarrollo de leyes con una gran trascendencia en la evolución y adaptación del mismo a la coyuntura del país, en cada momento.

Como hemos ido analizando, todas y cada una de las modificaciones llevadas a cabo en la normativa tributaria se han realizado principalmente con el objetivo de adaptar el sistema tributario a los cambios que han tenido lugar en nuestro país, así como a la situación económica que se atravesaba en cada momento. El periodo analizado comprende un conjunto muy amplio, de más de cincuenta años, en el que nuestro país ha sufrido grandes cambios tanto económicos como sociales, los cuales han tenido una importante trascendencia en la adaptación de nuestro sistema de tributación. Por ejemplo, España pasó de ser un país regido por una dictadura a convertirse en un periodo muy corto de tiempo en un país democrático, regido por una constitución, lo que dio lugar a un importante cambio social que también fue representado en la normativa tributaria.

En resumen, la reforma tributaria continua se puede estructurar en tres bloques:

- Hasta el año 1963, nuestro sistema tributario no contaba con un documento legal que fuese capaz de englobar la normativa básica que regulase la actividad tributaria de nuestro país. Fue a partir de la Ley 230/1963 General Tributaria cuando el sistema tributario fue capaz de enmarcar de una manera clara, ordenada y precisa todas aquellas normas y decretos encargados de regular la actividad tributaria española hasta el momento.
- A pesar del importante papel que desempeñó la Ley 230/1963 durante casi cuatro décadas, como hemos podido observar el sistema tributario en general fue objeto de numerosas reformas. Apenas medio año después de su entrada en vigor, tuvo lugar la

promulgación de la primera Reforma del Sistema Tributario con la Ley 41/1964, la cual tenía como objetivo principal el fomentar el perfeccionamiento progresivo de las instituciones tributarias. Algo más de una década después, una de las reformas más importantes y de mayor trascendencia, tuvo lugar con la Ley 50/1977 sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, debido a la grave convulsión política y económica que se vivía en España durante ese periodo y que hizo necesarias una serie de medidas de gran envergadura para adaptarse a la nueva situación. Además, el fraude fiscal fue uno de los protagonistas de la siguiente reforma que llegó con la Ley 10/1985 de Modificación Parcial de la LGT.

- Posteriormente, a comienzos del siglo XXI se hizo evidente la importante necesidad que existía de realizar una revisión en profundidad de la misma, con el objetivo de adaptar e incluir una gran mejora dentro del sistema tributario. De esta manera, el 18 de diciembre de 2003, se aprobó una nueva LGT, la Ley 58/2003. Sin embargo, debido a la fuerte crisis económica que ha sufrido nuestro país, así como al grave proceso de recesión el cual ha afectado también al nivel de recaudación tributaria, durante los últimos años, la LGT 58/2003, ha sido objeto de numerosas alteraciones, la cuales derivaron en una importante reforma materializada en la Ley 34/2015, de Modificación Parcial de la LGT para adaptarse a los cambios que habían tenido lugar en nuestro país en los últimos años.

En definitiva, podríamos concluir diciendo que la función que realiza el sistema tributario actual es el fruto de un largo y profundo proceso de adaptación, evolución y esfuerzo, llevado a cabo con el objetivo principal de conseguir realizar una actividad tributaria precisa, actualizada y adaptada a nuestros tiempos y necesidades.

BIBLIOGRAFÍA

INFORMES

AEAT (2005), Guías didácticas: ¿Para qué son los impuestos? 2018. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT1_es_ES.html [Consulta: 9 de abril de 2018].

AEAT. *Informe Anual de Recaudación Tributaria (Informes de los distintos años desde el 2005 hasta el 2016)*. Disponible en: <http://www.agenciatributaria.es> [Consulta: 11 de abril de 2018].

AEAT (2017), *Informe Mensual de Recaudación Tributaria Abril de 2017*. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml [Consulta: 11 de abril de 2018].

AEAT (2005), *Plan de Prevención del fraude Fiscal 2005*. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_de_Preencion_del_Fraude_Fiscal/Plan_de_Preencion_del_Fraude_Fiscal.shtml [Consulta: 5 de marzo de 2018].

Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos. Presupuestos Generales del Estado. (*Libros Amarillos de los distintos años desde el 2005 hasta el 2017*). Disponible en: <http://www.sepg.pap.minhfp.gob.es> [Consulta: 6 de abril de 2018].

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Enciclopedia jurídica (2014). Enciclopedia jurídica. Madrid, España. Disponible en: <http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/> [Consulta: 9 de abril de 2018].

Durán Cabré, J.M. (2006): *Reformas Fiscales en España: presente y futuro*. Fundación Rafael Campalans, Barcelona.

García, B. (29 de julio de 2011). 2003-2011: Las cifras del desastre. *Libre Mercado*. Disponible en: <https://www.libremercado.com/2011-07-29/> [Consulta: 11 de abril de 2018].

INE (2017): *Ingresos y gastos consolidados de las Administraciones Públicas por subsectores 2017*. Disponible en: < <http://www.ine.es> > [Consulta: 20 de abril de 2018].

Martínez, E. (30 de enero de 2018). Gasto Público 2007-2016: datos y soluciones. *El Empresario*. Disponible en: <https://www.elpresario.com>

Maqueda, A. (8 de abril de 2018). El Gobierno apuesta por un Estado de Bienestar más reducido que en la UE. *El País*. Disponible en: https://elpais.com/economia/2018/04/07/actualidad/1523124962_200824.html [Consulta: 9 de abril de 2018].

- Núñez, F. (30 de enero de 2014). La economía sumergida se dispara por los impuestos y la corrupción. *El Mundo*. Disponible en: <http://www.elmundo.es/economia/2014/01/29/52e8d6db22601d7a5c8b456c.html> [Consulta: 6 de marzo de 2018].
- Portillo, M. (1998): *Reformas tributarias y recaudación en la región de Murcia y en España. Murcia*. Servicio de Publicaciones Universidad de Murcia, Murcia.
- Calvo, A. (2014): *Fundamentos de la Unión Europea*. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- Viaña, D. (25 de febrero de 2018). España: potencia económica mundial. *El Mundo*. Disponible en: <http://www.elmundo.es/economia/macroeconomia>. [Consulta: 9 de abril de 2018].

LEGISLACIÓN

- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 27 de febrero de 1998, núm. 50, pp. 6881 a 6888.
- Ley 4/2007, de 3 de abril, de transparencia de las relaciones financieras entre las Administraciones públicas y las empresas públicas, y de transparencia financiera de determinadas empresas. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 4 de abril de 2007, núm. 81.
- Ley 61/1978, de 27 de diciembre de 1978, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado. De 30 de diciembre de 1978, núm. 312, pp. 29429 a 29437.
- Ley 6/1979, de 25 de septiembre de 1979, sobre Régimen transitorio de la Imposición Indirecta. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 28 de septiembre de 1979, núm. 233, pp. 22606 a 22612.
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 30 de octubre de 2012, núm. 261, pp. 76259 a 76289.
- Ley 8/1980, de 22 de septiembre de 1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 1 de octubre de 1980, núm. 236, pp. 21796 a 21799.
- Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 27 de abril de 1985, núm. 101, pp. 11691 a 11696.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial de Estado. Madrid, 7 de junio de 1991, núm. 136, pp. 18665 a 18691.
- Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 10 de diciembre de 2013, núm. 295, pp. 97922 a 97952.
- Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 22 de julio de 1995, núm. 174, pp. 22611 a 22626.

Ley 25/2015, de 28 de julio, de Mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social. Boletín Oficial el Estado. Madrid, 29 de julio de 2015, núm. 180, pp. 64479 a 64543.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Boletín Oficial de Estado. Madrid, 19 de diciembre de 1987, núm. 303, pp. 37402 a 37408.

Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 9 de agosto de 1985, núm. 190, pp. 25214 a 25243.

Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 27 de junio de 1980, núm. 154, pp. 14639 a 14645.

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de Modificación Parcial de la Ley 58/2003 General Tributaria. Boletín Oficial el Estado. Madrid, 22 de septiembre de 2015, núm. 227, pp. 83633 a 83704.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 30 de noviembre de 2006, núm. 286, pp. 42087 a 42118.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 1 de enero de 1993, núm. 312.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 1 de enero de 1993, núm. 312.

Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 6 de diciembre de 1979, núm. 292, pp. 28108 a 28114.

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 30 de diciembre de 1988, núm. 313, pp. 36636 a 36664.

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 10 de diciembre de 1998, núm. 295, pp. 40730 a 40771.

Ley 41/1964, de 11 de junio de 1964, de Reforma del Sistema Tributario. Boletín Oficial del Estado. Madrid, de 13 de junio de 1964, núm. 142, pp. 7701 a 7753.

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 28 de diciembre de 1995, núm. 310, pp. 37072 a 37128.

Ley 44/1978, de 8 de septiembre de 1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. . Boletín Oficial del Estado. Madrid, 11 de septiembre, núm. 217, pp. 21191 a 21199.

Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales. Boletín Oficial de Estado. Madrid, 24 de diciembre de 1985, núm. 307, pp. 40415 a 40424.

Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 19 de diciembre de 2002, núm. 303, pp. 44622 a 44662.

Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 27 de diciembre de 1985, núm. 312, pp. 40737 a 40743.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre de 1977, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Boletín Oficial de Estado. Madrid, 16 de noviembre de 1977, núm. 274, pp. 24945 a 24951.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 18 de diciembre de 2003, núm. 302, pp. 44987 a 45065.

Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 20 de diciembre de 2003, núm. 304, pp. 45329 a 45343.

Ley 230/1963, de 28 de diciembre de 1963, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 31 de diciembre de 1963, núm. 313, pp. 18248 a 18261.